

الرقابة الداخلية - إطار متكامل Internal Control - Integrated Framework

لجنة المنظمات الراعية للجنة توريدواي
Committee of Sponsoring Organizations
of the Treadway Commission (COSO)

► Executive Summary

◀ ملخص تنفيذي

► Framework

◀ الإطار

► Reporting to External Parties

◀ التقرير إلى أطراف خارجية

September 1992

سبتمبر ١٩٩٢

► Addendum to Reporting to External Parties

◀ إضافة إلى "التقرير إلى أطراف خارجية"

May 1994

مايو ١٩٩٤

برعاية

STC
الاتصالات السعودية



طبعة يوليو 1994
(تتكون من جزئين)

الرقابة الداخلية - إطار متكامل *Internal Control – Integrated Framework*

☒ *Executive Summary* ☒ ملخص تنفيذي

☒ *Framework* ☒ الإطار

☒ *Reporting to External Parties* ☒ التقرير إلى أطراف خارجية

September 1992

سبتمبر ١٩٩٢

☒ *Addendum to Reporting to External Parties* ☒ إضافة إلى "التقرير إلى أطراف خارجية"

May 1994

مايو ١٩٩٤

لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

ترجمة

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

محرم ١٤٣١ هـ

يناير ٢٠١٠ م

تم الحصول على موافقة صاحب حق التأليف "لجنة المنظمات الراعية
للجنة تريدواي" ، عناية معهد المحاسبين القانونيين ، الأمريكي ،

"C/O AICPA, Harborside Financial Center, 201 Plaza
Three, Jersey City, NJ 07311-3881, U.S.A."

على نشر هذه الترجمة

لاستخدامها ضمن الوثائق المتعلقة بمعايير المراجعة التي تصدرها الهيئة
السعودية للمحاسبين القانونيين (Saudi Organization for Certified
Public Accountants) (SOCPA)

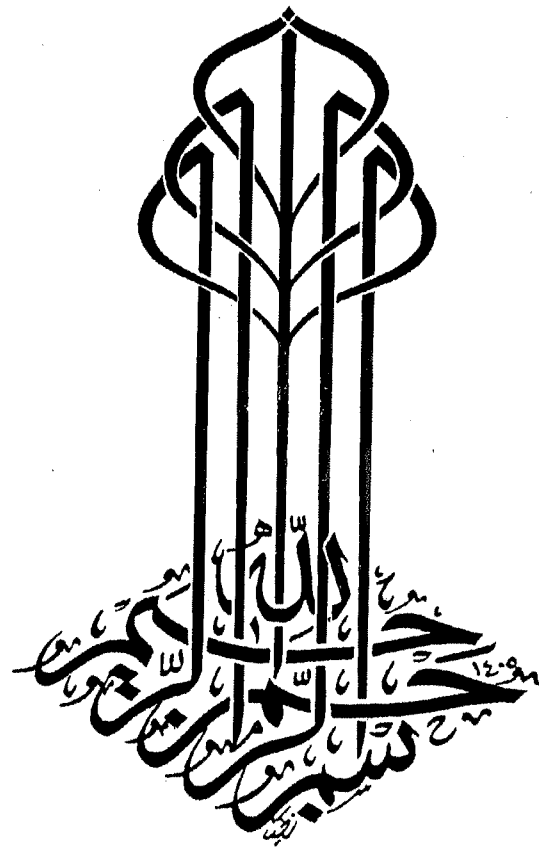
لا يجوز إعادة إنتاج أي جزء من هذه الوثيقة ، أو تخزينها في أي نظام من
أجل استردادها ، أو تبليغها بأي شكل ، أو بأي وسيلة الكترونية ، أو آلية ،
أو بالتصوير ، أو خلاف ذلك دون الحصول على موافقة مسبقة من "لجنة
المنظمات الراعية للجنة تريدواي".

Permission has been obtained from the copyright
holder, The Committee of Sponsoring Organizations,
C/O AICPA, Harborside Financial Center, 201 Plaza
Three, Jersey City, NJ 07311-3881, U.S.A, to publish
this translation, which is the same in all material
respects, as the original, unless approved as changed.
Permission has been obtained to publish this translation
in the following publication : "Auditing Standards of the
Saudi Organization for Certified Public Accountants"
No part of this document may be reproduced, stored in
any retrieval system, or transmitted in any form, or by
any means electronic, mechanical, photocopying,
recording, or otherwise, without prior written
permission of The Committee of Sponsoring
Organizations of the Treadway Commission.

Copyright © 1992, 1994 by the Committee of Sponsoring Organizations of the
Treadway Commission

C/O AICPA, Harborside Financial Center,
201 Plaza Three, Jersey City, NJ 07311-3881, USA
All rights reserved

TS 09876543



Committee of Sponsoring Organizations Of the Treadway Commission (COSO)

Oversight

*American Institute of Certified Public Accountants
American Accounting Association
The Institute of Internal Auditors
Institute of Management Accountants
Financial Executives Institute*

Representative

*Robert L. May, Chairman
Alvin A. Arens
William G. Bishop, III
Thomas M. O'Toole
P. Norman Roy*

Project Advisory Council to COSO

Guidance

*Gaylen N. Larson, Chairman
Group Vice President,
Chief Accounting Office*

Household International

Andrew D. Bailey

Professor, Department of Accounting

College of Business and

Public Administration

The University of Arizona

Roger N. Carolus

Senior Vice President

Nations Bank (retired)

C. Perry Colwell

Senior Vice President-

Financial Management

AT&T (retired)

William J. Ihlanfeldt

Assistant Controller

Shell Oil Company

David L. Landsittel

Managing Director-Auditing

Arthur Andersen & Co.

John H. Stewart

Assistant Treasurer

IBM Corporation

Howard L. Siers, Consultant

General Auditor

E.I Du Pont de Nemours and

Company Inc. (retired)

Coopers & Lybrand

Author

Principal Contributors

Vincent M. O'Reilly

Deputy Chairman, Accounting

And Auditing

Frank J. Tanki

Director, Accounting

And SEC Technical Services

R Malcolm Schwartz

Principal

New York Office

Robert J. Spear

Partner

Boston Office

Richard M. Steinberg

Partner

National Office

مقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد،

حظيت الرقابة الداخلية باهتمام كبير من قبل المراجعين وإدارات المنشآت والجهات التشريعية والرقابية منذ زمن طويل. حيث يتزايد الاهتمام بإيجاد وسائل يتم من خلالها الرقابة بطريقة أفضل على المنشأة والتأكد من تحقيقها لأهدافها. ولأهمية مفهوم الرقابة الداخلية، قامت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

وهي اللجنة التي تُعرف - أيضاً - بلجنة كوسو والتي تتكون من الهيئات المهنية في الحقل المحاسبي والمالي في الولايات المتحدة الأمريكية بتقديم تصور شامل لمفهوم الرقابة الداخلية، وتقويم الرقابة الداخلية. وذلك من خلال التقرير الذي أصدرته اللجنة بعنوان " الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل". واستشعاراً بأهمية هذا التقرير وما يقدمه من إطار لتقويم نظم الرقابة الداخلية، حصلت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على موافقة لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي ، على قيام الهيئة بترجمة هذا التقرير إلى اللغة العربية ونشر هذه الترجمة واستخدامها ضمن الوثائق المتعلقة بمعايير المراجعة التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ليكون مرجعاً ينهل منه العاملون في مجال المراجعة والرقابة الداخلية.

وقد تمت طباعة هذا التقرير في جزأين : يشمل الجزء الأول : (١) - "الملخص التنفيذي" ، وهو ملخص لإطار الرقابة الداخلية ، موجه إلى المدير التنفيذي والمديرين الآخرين بالإدارة العليا ، وإلى أعضاء مجلس الإدارة ، والجهات التشريعية والجهات الرقابية. (٢) "الإطار" الذي يعرف الرقابة الداخلية ، ويصف مكوناتها ، ويوفر معياراً تستطيع بواسطته الإدارة ومجلس الإدارة وآخرون قياس أنظمتهم الرقابية. (٣) "التقرير إلى أطراف خارجية" ، وهو وثيقة مكملة توفر إرشادات إلى تلك المنشآت التي تصدر تقريراً عاماً عن الرقابة الداخلية على إعداد قوائمهم المالية المنشورة ، أو ينوون أن يفعلوا ذلك. ويتضمن الجزء الثاني من هذا التقرير ، ما يعرف بـ "أدوات تقويم" وفيها إرشادات تساعد في القيام بعملية تقويم نظم الرقابة الداخلية.

وفي الختام ، فإنه لا يسعني إلا أن أشكر كل من ساهم في إصدار هذه الترجمة. وأخص بالشكر شركة الاتصالات السعودية التي قامت بتحمل تكاليف طباعة هذه الترجمة.

راجياً من الله العليّ القدير أن يوفق الجميع لما يحبه ويرضاه،،،،

الأمين العام

د. احمد بن عبدالله المغامس

شوال ١٤٣٠ هـ - أكتوبر ٢٠٠٩ م

المحتويات

<u>الصفحة</u>	<u>الموضوع</u>
٧	ملخص تنفيذي
١٥	الإطار
١٦	١- التعريف
٢٧	٢- البيئة الرقابية
٣٩	٣- تقويم المخاطر
٥٦	٤- الأنشطة الرقابية
٦٦	٥ - المعلومات والاتصال
٧٦	٦- مراقبة الأداء
٨٧	٧- القيود على الرقابة الداخلية
٩٢	٨- الأدوار والمسئوليات
	ملاحق :
١٠٣	أ - الخلفية والأحداث المؤدية إلى الدراسة
١١١	ب- المنهجية
١١٨	ج- النظر بامعان واستخدام التعريف
١٢٤	د- النظر في خطابات التعليقات
١٣٣	هـ- شرح مصطلحات مختارة
١٣٨	التقرير إلى أطراف خارجية :
١٤٠	نطاق التقرير
١٤٧	الإطار الزمني
١٤٩	محتويات التقرير
١٥١	ارشادات التقرير الجديد
١٥٥	أوجه الضعف المهمة
١٦٠	التوثيق
١٦١	ملحق : اعتبارات خطابات التعليق
١٦٦	إضافة إلى "التقرير إلى أطراف خارجية"

الرقابة الداخلية - إطار متكامل

x ملخص تنفيذي

الإطار

- التقرير إلى أطراف خارجية
- "إضافة إلى
- التقرير إلى أطراف خارجية"

ملخص تنفيذي

سعى موظفو الإدارة التنفيذية العليا منذ زمن بعيد ، لإيجاد طرق يستطيعون بواسطتها الرقابة بطريقة أفضل على المشروعات التي يديرونها. فالرقابة الداخلية ، وجدت لتساعد الشركة على تحقيق أهدافها المتمثلة في الربحية وتحقيق رسالتها ، والتقليل من أية مفاجآت تعترض طريقها. فهي تساعد الإدارة في التعامل مع البيانات الاقتصادية والتنافسية السريعة التغير ، والتحول في طلب العملاء وأولوياتهم ، وإعادة الهيكلة من أجل النمو المستقبلي. فالرقابة الداخلية ترفع الكفاءة ، وتقلل من مخاطر خسائر الأصول ، وتساعد في ضمان الثقة في القوائم المالية والالتزام بالقوانين والتعليمات.

ونظرًا لاستشعار أهمية الرقابة الداخلية ، وكونها تخدم أهدافًا عديدة مهمة ، فقد تعالت الأصوات بشأن ضرورة وضع أنظمة داخلية أفضل ، والتقرير عنها. واليوم يتم النظر إلى الرقابة الداخلية أكثر فأكثر ، على أنها تمثل حلاً لمجموعة متنوعة من المشاكل المحتملة.

ما هي الرقابة الداخلية :

تعنى الرقابة الداخلية أشياء مختلفة لأشخاص مختلفين. وهذا يسبب حيرة لرجال الأعمال ، والمشرّعين ، والجهات الرقابية وآخرين. فالاتصال السيئ والتوقعات المختلفة الناشئة عن ذلك ، تسبب مشاكل داخل المشروع. وتتفاقم المشاكل ، إذا لم يتم تعريف هذا "المصطلح" بوضوح ، وكتابته في شكل قانون ، أو تعليمات ، أو قواعد.

ويتعامل هذا التقرير مع احتياجات الإدارة وتوقعاتها وآخرين. فهو يعرف الرقابة الداخلية ويصفها بغرض :

- وضع تعريف عام يخدم احتياجات الأطراف المختلفة.
- توفير معيار ، أو (مقياس) تستطيع بموجبه منشآت الأعمال ، والمنشآت الأخرى - كبيرة أو صغيرة ، في القطاع العام أو الخاص ، تهدف إلى الربح أو لا تهدف إلى الربح - أن تقوم أنظمتها الرقابية وتحدد كيف تقوم بتحسينها.

تعرف الرقابة من منظور شامل ، بأنها سلسلة من الإجراءات والعمليات ، تتم بواسطة مجلس إدارة المنشأة ، وإدارتها وموظفيها الآخرين. تصمم لتوفر تأكيدًا معقولاً فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعات التالية :

- كفاءة وفعالية العمليات.
- مصداقية التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.

وتعنى المجموعة الأولى أعلاه بالأهداف الأساس لمنشآت الأعمال ، بما في ذلك أهداف الربحية والأداء والمحافظة على الموارد. أما المجموعة الثانية فتختص بإعداد قوائم مالية منشورة ذات مصداقية ، بما في ذلك القوائم المالية المرحلية (الدورية) ، وبيانات مالية مختارة ومنتقاة من تلك القوائم ، مثل البيانات المتعلقة بالربحية ، والتي يتم نشرها للعموم. وتتعلق المجموعة الثالثة

بالقوانين واللوائح التي تعمل المنشأة في ظلها وتخضع لها. وعلى الرغم من استقلال تلك المجموعات عن بعضها ، إلا أنها تتطابق وتتداخل – جزئياً - في تحديد الاحتياجات المختلفة وتسمح – مع شيء من التركيز – بتحديد أو مقابلة بعض الاحتياجات الخاصة.

وتعمل نظم الرقابة الداخلية بمستويات مختلفة من الفاعلية. ويمكن الحكم على مدى فاعلية الرقابة الداخلية في كل واحدة من المجموعات الثلاث على التوالي ، إذا كان لدى مجلس الإدارة والإدارة تأكيد معقول :

- بأن أهداف المنشأة قد تحققت بدرجة معينة.
 - بأن القوائم المالية المنشورة هي محل ثقة ويمكن الاعتماد عليها.
 - بأن المنشأة قد التزمت وطبقت القوانين واللوائح ذات العلاقة.
- ويجب أن يكون معلوماً أن الرقابة الداخلية هي سلسلة من الإجراءات ، أو العمليات. وأن كفاءتها هي حالة ، أو وضعية تخص نقطة ، أو أكثر في لحظة معينة.

وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة ومتداخلة. وتستمد هذه المكونات من الطريقة التي تتم بها إدارة المنشأة ، وهي تتكامل مع عملية الإدارة. وعلى الرغم من أن المكونات تنطبق على جميع المنشآت ، إلا أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ، قد تقوم بتنفيذها بطريقة مختلفة عن المنشآت الكبيرة. فربما تكون في المنشأة الصغيرة أقل رسمية وأقل تنظيماً ؛ ومع ذلك تستطيع المنشأة الصغيرة أن تكون لديها رقابة داخلية فاعلة. ومكونات الرقابة الداخلية هي :

• **البيئة الرقابية** – تحدد البيئة الرقابية الاتجاه ، أو المناخ العام في المنشأة ، والذي يؤثر على الوعي الرقابي لأفرادها. وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى ، لأنها توفر الانضباط والهيكل. وتشمل عوامل البيئة الرقابية : الأمانة ، والقيم الأخلاقية والكفاءة لأفراد المنشأة ، وفلسفة الإدارة وطريقتها في العمل ، والطريقة التي تتبعها الإدارة في تفويض السلطة وتحديد المسؤولية ، وتنظيم وتطوير الأفراد ، والاهتمام والتوجيه الذي يوفره مجلس الإدارة.

• **تقويم المخاطر** – تواجه كل منشأة مخاطر متنوعة من مصادر خارجية وداخلية يجب تقديرها ، وقبل تقويم المخاطر ، ينبغي أن تكون المنشأة قد قامت بوضع أهداف مترابطة على مستويات مختلفة ومتسقة داخليا. وتقويم المخاطر يعني تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف ، وتحديد الأساس لكيفية إدارة هذه المخاطر. ونظراً لاستمرار تغير الأحوال الاقتصادية ، وأحوال الصناعة ، والأحوال الرقابية وظروف التشغيل ، فقد ظهرت الحاجة إلى آليات لتحديد المخاطر الخاصة المرتبطة بالتغيير والتعامل معها.

• **الأنشطة الرقابية** – الأنشطة الرقابية ، هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. فهي تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة. وتكون الأنشطة الرقابية موجودة في المنشأة بأكملها ، وفي جميع المستويات ، وفي جميع الوظائف. وهي تشمل سلسلة من الأنشطة على درجات متنوعة ، مثل الموافقات

والتصريح بالعمليات ، والتحقق ، وكشف التسوية ، ومراجعة الأداء التشغيلي ، وحماية الأصول ، والفصل بين الواجبات.

• **المعلومات والاتصال** – يجب أن يتم تحديد المعلومات والحصول عليها وتوصيلها بالشكل الذي يمكن الأفراد من القيام بمسؤولياتهم وفي الوقت المناسب. وتنتج نظم المعلومات تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية ، ومالية ، وأخرى متعلقة بالالتزام بالقوانين ، تتيح لإدارة المنشأة العمل والرقابة عليها. ونظم المعلومات لا تعالج – فقط – بيانات منتجة داخلياً ، ولكنها تشمل – أيضاً – معلومات عن أحداث خارجية ، وأنشطة وأحوال ضرورية من أجل اتخاذ قرارات مدروسة ، وكذلك من أجل التقارير الخارجية. والاتصال الفاعل ، يجب أن يحدث – أيضاً – بمعنى واسع ، بحيث يتدفق إلى أعلى وأسفل وإلى جميع أرجاء المنشأة وغيرها. ويجب أن يتلقى جميع الموظفين رسالة واضحة من الإدارة العليا ، مفادها أن المسؤوليات الرقابية يجب أن تؤخذ بجدية ، ويجب أن يفهموا دورهم في نظام الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلى كيفية ارتباط الأنشطة الفردية بأعمال الآخرين. كما يجب أن تكون لديهم وسيلة لتوصيل المعلومات المهمة إلى أعلى. ويجب أن يكون هناك – أيضاً – اتصال فاعل بالأطراف الخارجية ، مثل : العملاء ، والموردين ، والجهات الرقابية والمساهمين.

• **مراقبة الأداء** – يجب مراقبة نظم الرقابة الداخلية ، وهي عملية تقوم جودة أداء النظم على مر الزمن. ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة مراقبة أداء مستمرة ، أو تقويمات مستقلة ، أو الاثنين معاً. وتحدث مراقبة الأداء المستمرة من خلال العمليات. فهي تشمل أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة ، وإجراءات أخرى يتخذها الموظفون في أدائهم لواجباتهم. ويتوقف نطاق تكرار التقويمات المستقلة ومدادها بصفة رئيسة على تقدير للمخاطر وفاعلية إجراءات مراقبة الأداء المستمرة. ويجب التبليغ عن أوجه النقص في الرقابة الداخلية إلى أعلى ، مع تبليغ الإدارة العليا ومجلسها بالأمور ذات الأهمية ، أو التي تتسم بخطورة كبيرة.

وهناك تلاحم وصلة بين مكونات الرقابة الداخلية ، لأنها تكون نظاماً متكاملًا يستجيب - ديناميكياً - للأحوال المتغيرة. فنظام الرقابة الداخلية يتلاحم مع الأنشطة التشغيلية للمنشأة ، ويوجد لأسباب اقتصادية رئيسة. فتكون الرقابة الداخلية في أقصى درجات الفاعلية ، إذا كانت ضمن البنية التحتية للمنشأة ، وتمثل جزءاً من تكوين وجوهر المشروع. فالرقابة "المبنية داخلياً" تدعم الجودة والمبادرة وتتجنب التكاليف غير الضرورية ، وتساعد على الاستجابة السريعة للأحوال المتغيرة.

وهناك علاقة مباشرة بين المجموعات الثلاث والأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها ، ومكونات الرقابة الداخلية التي تمثل ما نحتاج إليه لتحقيق الأهداف. فجميع المكونات لها صلة بكل مجموعة من مجموعات الأهداف. وعند النظر إلى أي مجموعة من حيث الفاعلية وكفاءة العمليات على سبيل المثال ، فيجب أن تكون المكونات الخمسة موجودة ، وتعمل بفاعلية للتوصل إلى القول بأن الرقابة الداخلية على العمليات فاعلة.

فتعريف الرقابة الداخلية بما فيه من مفاهيم أساس ، ومن عملية يقوم بها أفراد ، توفر تأكيداً معقولاً ، بالإضافة إلى الأهداف والمكونات ومعايير الفاعلية ، وما يرتبط بذلك من مناقشات ، يتكوّن بذلك كله الإطار للرقابة الداخلية.

ما الذي يمكن أن تقوم به الرقابة الداخلية :

تستطيع الرقابة الداخلية أن تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها الخاصة بالأداء والربحية ، وأن تحد ، أو تمنع من ضياع الموارد. وهي تستطيع أن تساعد في ضمان وجود تقارير مالية موثوق بها. وهي تستطيع أن تضمن أن المنشأة تلتزم بالقوانين والتعليمات ، وتجنب إلحاق الضرر بسمعتها وما يترتب على ذلك من نتائج. وباختصار ، فالرقابة الداخلية تساعد المنشأة على أن تحقق ما تريد ، وأن تتجنب العقبات ومفاجآت الطريق.

ما لا تستطيع الرقابة الداخلية أن تقوم به:

لدى بعض الناس للأسف ، توقعات كبيرة وغير واقعية ، لأنهم ينظرون إلى الكمال ويعتقدون أن :

- الرقابة الداخلية تستطيع أن تضمن نجاح المشروع ، ويقصد بذلك ، أنها ستضمن تحقيق أهداف المنشأة الرئيسية ، أو أنها على الأقل تضمن لها البقاء.

فإذا كانت الرقابة الداخلية فاعلة ، فإنها تستطيع - فقط - أن تساعد المنشأة على تحقيق هذه الأهداف. فهي تستطيع أن تزود الإدارة بمعلومات عن مدى تقدم المنشأة ، أو عدم تقدمها في تحقيق الأهداف. ولكن الرقابة الداخلية لا تستطيع أن تغير مديراً سيئاً بطبعه وتجعله مديراً جيداً. وأيضاً قد تكون التغيرات في السياسات الحكومية ، أو برامجها ، وتصرفات المنافسين أو الأحوال الاقتصادية خارج نطاق سيطرة الإدارة. وهكذا فالرقابة الداخلية لا تضمن النجاح ولا البقاء.

- تستطيع الرقابة الداخلية أن تضمن الثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين والتعليمات.

وهذا الاعتقاد - أيضاً - غير سليم. فنظام الرقابة الداخلية مهما أحسن تصميمه وتنفيذه ، لا يستطيع أن يوفر سوى تأكيد معقول - وليس مطلقاً - لإدارة المشروع ومجلس إدارته بتحقيق أهداف المنشأة. فاحتمال تحقيق الأهداف يتأثر بقيود ملازمة في جميع نظم الرقابة الداخلية. وتشمل هذه حقائق أن الأحكام الشخصية في اتخاذ القرارات قد تكون خاطئة ، وقد تحدث انهيارات بسبب خطأ ، أو غلط بسيط. فضلاً عن ذلك ، يمكن تخطي الرقابة بتواطؤ اثنين ، أو أكثر من الأفراد ، كما أن للإدارة القدرة على تخطي النظام. ومن العوامل المقيدة الأخرى ، أن تصميم أي نظام للرقابة الداخلية يجب أن يعكس حقيقة أن هناك محددات للموارد التي تنفق على النظام ، وأن منافع الرقابة ، يجب أن تأخذ في الحسبان علاقتها بتكاليف الرقابة.

وهكذا ، فعلى الرغم من أن الرقابة الداخلية قد تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها ، إلا أنها ليست علاجاً شافياً لجميع المشاكل.

الأدوار والمسؤوليات :

كلّ مَنْ في المنظمة مسؤول عن الرقابة الداخلية :

- الإدارة - المدير التنفيذي الأول ، هو المسؤول - بصفة نهائية - عن الرقابة الداخلية ويتحمل مسؤولية "ملكية" النظام. فهو - أكثر من أي شخص آخر - يضع "النگمة القيادية" التي تؤثر على الأمانة والأخلاق والعوامل الأخرى المتعلقة بإيجابية البيئة الرقابية. وفي المنشأة الكبيرة ، يقوم

المدير التنفيذي الأول بهذا الواجب عبر توفير القيادة والتوجيه إلى كبار المديرين ، وبمراجعة الطريقة التي يقومون فيها بمراقبة المشروع. ويقوم كبار المديرين بدورهم بتفويض السلطة لإنشاء سياسات وإجراءات محاسبية محددة إلى الأفراد المسؤولين عن وظائف الوحدة. وفي المنشأة الأصغر حجمًا ، فإن المدير التنفيذي الأول ، غالبًا ما يكون هو المالك المدير الذي يملك زمام الأمور بشكل كبير. وعلى أية حال ففي إطار تسلسل المسؤولية ، فإن أي مدير يكون في واقع الأمر مديرًا تنفيذيًا أولاً للمنشأة التي يشرف عليها. ومن أهم المديرين بصفة خاصة ، المديرين الماليين والأفراد الذين يتبعونهم ، لأن مسؤولياتهم الرقابية تمتد عبر المنشأة بأكملها وإلى أعلى وإلى أسفل الوحدات التشغيلية والوحدات الأخرى للمنشأة.

● **مجلس الإدارة – الإدارة مسؤولة أمام مجلس الإدارة الذي يوفر القيادة والإرشاد والإشراف.** وأعضاء مجلس الإدارة الفاعلون ، هم من يتميزون بالموضوعية ، والقدرة ، والرغبة في تحرى الأمور. ويجب أن تكون لديهم – أيضًا – معرفة بأنشطة المنشأة وبيئتها ، وأن يخصصوا الوقت اللازم للوفاء بمسؤولياتهم بوصفهم أعضاء في المجلس. فقد تكون الإدارة في وضع يسمح لها بتخطي الأنشطة الرقابية وتتجاهل ، أو تمنع الاتصال بالمستويات الإدارية الأدنى ؛ الأمر الذي قد يساعد إدارة غير أمينة تتلاعب عن عمد في نتائج الأعمال في تغطية ما تفعل. فوجود مجلس إدارة قوى وفعال ، وبصفة خاصة إذا اقترن ذلك بقنوات اتصال فاعلة إلى أعلى ووجود إدارات مالية وقانونية وإدارة مراجعة داخلية قادرة ، كفيل - في معظم الأحيان - بتحديد مثل هذه المشكلة وتصحيحها.

● **المراجعون الداخليون –** يلعب المراجعون الداخليون دورًا مهمًا في تقويم فاعلية نظم الرقابة الداخلية ، ويساهمون في فاعليتها المستمرة. ونظرًا لوضعها التنظيمي وسلطانها في المنشأة ، تلعب وظيفة المراجعة الداخلية - في كثير من الأحيان - دورًا مهمًا في مراقبة الأداء.

● **الموظفون الآخرون –** تعتبر الرقابة الداخلية - إلى حد ما - من مسؤولية كل فرد يعمل بالمنشأة ، ولذلك يجب أن تكون جزءًا صريحًا ، أو ضمنيًا من التوصيف الوظيفي لعمل كل فرد. ففي أغلب الأحيان ينتج جميع الموظفين معلومات تستخدم في نظام الرقابة الداخلية ، أو يتخذون إجراءات أخرى تتم الحاجة إليها لتفعيل الرقابة. بالإضافة إلى ذلك ، يجب أن يكون جميع الموظفين مسؤولين عن الرفع للجهات العليا عن مشاكل التشغيل، وعدم الالتزام بالقواعد السلوكية، أو أية مخالفات أخرى لسياسات المنشأة ، أو أية مخالفات قانونية ، أو غير مشروعة.

ويساهم - في كثير من الأحيان - عدد من الأطراف الخارجية في تحقيق أغراض المنشأة. فالمراجعون الخارجيون ، عن طريق رأيهم المستقل والموضوعي ، يساهمون - مباشرة - من خلال عملية مراجعة القوائم المالية. ويساهمون بطريقة غير مباشرة في توفير معلومات مفيدة للإدارة ومجلس الإدارة في أن تقوم هذه الجهات بمسؤولياتها المناطة بها. ومن الجهات الأخرى التي توفر معلومات للمنشأة مفيدة في تفعيل الرقابة الداخلية : الجهات التشريعية والرقابية ، والعملاء ، وآخرون يتعاملون مع المنشأة ، والمحللون الماليون ، والصحافة ووسائل الإعلام. ومع ذلك ، فإن هذه الأطراف الخارجية ليست مسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وليست جزءًا منه.

تنظيم هذا التقرير :

يقع هذا التقرير في أربعة أقسام : الأول: هو هذا "الملخص التنفيذي" ، وهو ملخص على مستوى عال لإطار الرقابة الداخلية ، موجه إلى المدير التنفيذي والمديرين الآخرين بالإدارة العليا ، وإلى أعضاء مجلس الإدارة ، والجهات التشريعية والجهات الرقابية.

القسم الثاني: ويشمل "الإطار" الذي يعرّف الرقابة الداخلية ، ويصف مكوناتها ويوفر معيارًا تستطيع بواسطته الإدارة ، ومجلس الإدارة ، وآخرون ، قياس أنظمتهم الرقابية.

القسم الثالث: ويتناول "التقرير إلى أطراف خارجية" ، وهو وثيقة مكتملة ، توفر إرشادات إلى تلك المنشآت التي تصدر تقريرًا عامًا عن الرقابة الداخلية بشأن إعداد قوائمهم المالية المنشورة ، أو ينوون فعل ذلك. وتقع الأقسام الثلاثة هذه في الجزء الأول من التقرير.

القسم الرابع: ويشمل "أدوات تقويم" ويوفر موادًا قد تكون مفيدة في القيام بعملية تقويم لنظام رقابة داخلية. ويقع هذا القسم في الجزء الثاني من التقرير.

ما الذي يجب القيام به ؟

تعتمد التصرفات التي يجب اتخاذها بناء على هذا التقرير ، على وضع الأطراف المختصة ودورها.

- الإدارة العليا – يعتقد معظم كبار التنفيذيين الذين ساهموا بأرائهم في هذا التقرير أنهم - بصفة رئيسة - يسيطرون ، أو يراقبون منشآتهم. وعلى الرغم من ذلك ، فإن الكثيرين قالوا إن هناك جوانب في منشآتهم مثل - فرع ، ومجموعة ، أو مكون رقابي يتصل بأكثر من نشاط - تكون الأنشطة الرقابية فيها في مراحل تطورها الأولية ، أو تحتاج إلى تقوية. وهؤلاء التنفيذيون لا يحبون المفاجآت. ويقترح هذا التقرير ، أن يقوم الرئيس التنفيذي بالبدء في تقويم ذاتي للنظام الرقابي. ويستطيع الرئيس التنفيذي الأول ، مع التنفيذيين التشغيليين والماليين الرئيسيين - باستخدام هذا التقرير - تركيز الانتباه على المواطن التي تحتاج إلى ذلك ، وقد يكون ذلك من خلال قيام الرئيس التنفيذي في البداية بجمع رؤساء وحدات العمل والموظفين ذوي الوظائف الرئيسية ، لمناقشة تقدير مبدئي للرقابة. ويمكن توفير توجيهات لهؤلاء الأفراد لمناقشة مفاهيم هذا التقرير مع موظفيهم الرئيسيين ، وأن يوفرُوا إشرافًا على عملية التقويم المبدئي في نطاق مسؤولياتهم والتقرير عن النتائج التي توصلوا إليها. كما يمكن تقويم النظام الرقابي من خلال مراجعة مبدئية للسياسات وبرامج المراجعة الداخلية الخاصة بالمنشأة ككل ووحداتها الإنتاجية. ويجب في التقويم الذاتي المبدئي - مهما كان شكله - تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى تقويم واسع ، وأكثر عمقًا. ويجب أن يضمن كذلك أن عمليات مراقبة الأداء المستمرة يتم القيام بها. وكذلك ، فإن الوقت المبذول في تقويم الرقابة الداخلية يمثل استثمارًا له عائد مرتفع.

- أعضاء مجلس الإدارة – يجب على أعضاء مجلس الإدارة مناقشة وضعية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع الإدارة العليا وتوفير الإشراف كلما دعت الحاجة إلى ذلك. ويجب عليهم الحصول على معلومات في هذا الصدد من المراجعين الداخليين والخارجيين.

- **الموظفون الآخرون** – يجب أن ينظر المديرون والموظفون الآخرون في كيفية القيام بمسؤولياتهم الرقابية في ضوء هذا الإطار ، وأن يناقشوا مع الموظفين الأعلى درجة ، أفكاراً لتقوية الرقابة. ويجب على المراجعين الداخليين النظر في زيادة إمكانية تركيزهم على نظام الرقابة الداخلية ، وقد يرغبون في مقارنة مواد التقويم التي يعتمدون عليها بأدوات التقويم الواردة في هذا التقرير.
 - **المشرعون والجهات الرقابية** – الجهات التي تصدر التشريعات ، أو القوانين ، أو تفرضها ، تعرف أنه قد يحدث سوء فهم وتوقعات مختلفة عن أي موضوع تقريبا. وتختلف التوقعات حول الرقابة الداخلية بدرجة واسعة في ناحيتين : الأولى : تختلف التوقعات فيما يتعلق بما يمكن أن تحققه النظم الرقابية. وعلى النحو الذي سبق ذكره ، يعتقد بعض الملاحظين أن نظام الرقابة الداخلية سيمنع ، أو يجب أن يمنع الخسارة الاقتصادية ، أو على الأقل يمنع المنشآت من الإفلاس. الثانية : وحتى لو كان هناك اتفاق حول ما يمكن لنظم الرقابة الداخلية أن تعمل ، أو لا يمكن أن تعمل ، وعن صحة مفهوم "التأكيد المعقول" ، فإنه من الممكن وجود وجهات نظر متباينة في معنى هذا المفهوم وفي كيفية تطبيقه. وقد أبدى التنفيذيون بالمنشآت قلقهم فيما يتعلق بكيفية قيام الجهات الرقابية بتفسير التقارير العامة التي تؤكد "التأكيد المعقول" بعد حدوث انهيار رقابي مزعوم. فقبل التصرف بموجب تشريع ، أو تعليمات تتعلق بتقارير الإدارة على الرقابة الداخلية ، يجب أن يكون هناك اتفاق على إطار مشترك للرقابة الداخلية. وهذا الإطار يجب أن يكون مساعدا في التوصل إلى هذا الاتفاق.
 - **المنظمات المهنية** – يجب على المنظمات التي تضع القواعد والمنظمات المهنية الأخرى التي توفر إرشادات عن الإدارة المالية والموضوعات ذات العلاقة ، النظر في معاييرها وإرشاداتها في ضوء هذا الإطار ؛ لأن الجميع سيستفيد من استبعاد أي اختلاف في المفاهيم والمصطلحات.
 - **رجال التعليم** – يجب أن يخضع هذا الإطار للبحث الأكاديمي والتحليل للنظر في نقاط التطوير المستقبلية. وبافتراض أن هذا التقرير سيصبح مقبولا بوصفه أرضية عامة للفهم ؛ فإن مفاهيمه ومصطلحاته يجب أن تأخذ طريقها في المناهج الدراسية للجامعات.
- ونحن نعتقد أن هذا التقرير يقدم بعض المنافع. وبناءً على هذا الأساس للفهم المتبادل ، سنتكلم جميع الأطراف بلغة واحدة ويمكنها الاتصال بطريقة أكثر فاعلية. وسيستطيع التنفيذيون بمنشآت الأعمال تقدير النظم الرقابية بموجب معيار محدد ، وتقوية النظم والسير بمنشآتهم إلى الهدف المرسوم. ويمكن للبحث العلمي أن يسهم في تعزيز وتقوية هذا الأساس الموضوع. وستكون الجهات التشريعية والرقابية قادرة على الحصول على فهم متزايد للرقابة الداخلية ، ومزاياها والقيود عليها. وسيتم تحقيق جميع هذه المنافع نتيجة لاستخدام جميع الأطراف لإطار مشترك للرقابة الداخلية.

الرقابة الداخلية - إطار متكامل

✕ الإطار

الفصل الأول : تعريف

الفصل الأول

تعريف

ملخص :

الرقابة الداخلية هي سلسلة من الإجراءات والعمليات ، تتم بواسطة الأشخاص داخل المنشأة ، وتصمم لتحقيق أغراض محددة. والتعريف الشامل ، يتضمن جميع أوجه الرقابة على المنشأة ، إلا أنه يسهل التركيز الموجه إلى أهداف محددة. وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مرتبطة وملازمة للطريقة التي تدبر بها الإدارة المنشأة. وهذه المكونات المترابطة ، تخدم بوصفها معايير لتحديد ما إذا كان النظام فاعلاً.

أحد الأهداف الرئيسية المترابطة لهذا التقرير ، هو مساعدة إدارات المنشآت في أن تدبر منظماتها بطريقة أفضل. وقد تعني الرقابة الداخلية أشياء مختلفة لأشخاص مختلفين. ويمنع وجود عدد كبير من العناوين والمعاني من حدوث فهم مشترك للرقابة الداخلية. ولذلك ، فمن الأهداف المهمة ، إيجاد تكامل لمفاهيم الرقابة الداخلية المتعددة ، ووضعها في إطار يتم من خلاله إنشاء تعريف مشترك وتحديد مكونات الرقابة. وهذا الإطار مصمم ليشمل معظم وجهات النظر ويوفر نقطة بداية للتقديرات الشخصية الفردية لمنشآت مختلفة للرقابة الداخلية ، وللمبادرات المستقبلية للهيئات التي تضع المعايير، وللأغراض التعليمية.

الرقابة الداخلية :

تعرف الرقابة الداخلية على النحو التالي :

الرقابة الداخلية ، هي سلسلة من الإجراءات والعمليات ، تتم بواسطة مجلس إدارة المنشأة ، وإدارتها وموظفيها الآخرين وتصمم لتوفر تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعات التالية:

- كفاءة وفاعلية العمليات.
- مصداقية التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.
- ويعكس هذا التعريف المفاهيم الرئيسية التالية :
- الرقابة الداخلية عملية ، ووسيلة للوصول إلى غاية ، ولكنها ليست غاية في حد ذاتها.
- تتم الرقابة الداخلية بواسطة "أشخاص" ، فهي ليست مجرد نماذج وسياسات ، ولكنها تعبر عن أشخاص في مختلف المستويات في المنشأة.
- يتوقع أن توفر الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً فقط ، ولا توفر تأكيداً مطلقاً لإدارة المنشأة ومجلس الإدارة.
- توجه الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف في واحدة ، أو أكثر من مجموعات متداخلة.

وهذا التعريف للرقابة الداخلية تعريف واسع لسببين : الأول : أنه يعكس الطريقة التي ينظر بها معظم القيادات العليا التنفيذية الذين تمت مناقشتهم إلى إدارة مشروعاتهم^(١). فهم - في الحقيقة - يتكلمون - في كثير من الأحيان - عن "الرقابة" و "السيطرة" على الأمور.

السبب الثاني : يشمل التعريف مكونات فرعية للرقابة الداخلية. فيمكن التركيز بصفة مستقلة ، على سبيل المثال ، على الرقابة على التقارير المالية ، أو الرقابة المتعلقة بالتقيد بالقوانين والتعليمات. وبالمثل ، يمكن أن يشمل التعريف - أيضًا - تركيزًا على الرقابة في وحدات ، أو أنشطة معينة داخل المنشأة.

ويوفر التعريف - أيضًا - أساسًا لتعريف فاعلية الرقابة الداخلية ، التي ستتم مناقشتها لاحقًا في هذا الفصل.

سلسلة أو مجموعة من العمليات^(٢) A Process :

ليست الرقابة الداخلية حدثًا ، أو ظرفًا واحدًا ، ولكنها سلسلة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المنشأة. وهذه التصرفات ، لها أثر شامل ، وهي ملازمة للطريقة التي تدير بها الإدارة المشروع.

فعمليات المشروع التي يتم القيام بها داخل ، أو عبر وحدات ، أو وظائف المنشأة ، تتم إدارتها عن طريق عمليات الإدارة الرئيسية الخاصة بالتخطيط ، والتنفيذ ، ومراقبة الأداء. والرقابة الداخلية جزء من هذه العمليات وتتكامل معها. فهي تسمح لها بأن تؤدي وظيفتها وتراقب سلوكها وملاءمتها المستمرة. وهي وسيلة تستخدمها الإدارة ، ولكنها ليست بديلاً للإدارة.

يختلف مفهوم تعبير الرقابة الداخلية اختلافاً كبيراً عن وجهة نظر بعض الذين ينظرون إلى الرقابة الداخلية بوصفها شيئاً مضافاً إلى أنشطة المنشأة ، أو عبئاً ضرورياً ، تفرضه الجهات الرقابية ، أو متطلبات بعض (البيروقراطيين) المتحمسين. فنظام الرقابة الداخلية ، يتداخل مع أنشطة أعمال المنشأة ويوجد لأسباب رئيسة تتعلق بأعمال المشروع فالرقابة الداخلية تكون أكثر فعالية ، عندما تكون ضمن الهيكل الأساس للمنشأة. وتمثل جزءاً من الطبيعة الرئيسية للمنشأة. فهي يجب أن "تبنى في" ولا "تبنى على".

فالرقابة الداخلية التي "تبنى في" تؤثر بطريقة مباشرة على تحقيق المنشأة لأهدافها ، وتدعم مبادرات الجودة لأعمال المنشأة. فتحقيق الجودة ، يرتبط مباشرة بكيفية إدارة المشروع ، وبكيفية الرقابة عليه. ومبادرات الجودة تصبح جزءاً من نسيج عمليات المشروع. ويتمثل ذلك في :

- قيادة الإدارة العليا بحيث تصبح قيم الجودة جزءاً من الطريقة التي يؤدي بها المشروع أعماله.
- وضع أهداف جودة ترتبط بتجميع المنشأة للمعلومات وتحليلها والعمليات الأخرى.
- استخدام المعرفة بممارسات المنافسين وتوقعات المستهلكين ، بحيث تكون دافعاً مستمراً لتحسينات الجودة.

(١) مصطلح "مشروع" هنا يشير إلى أنشطة أية وحدة ، بما في ذلك الجهات الحكومية والمنظمات الأخرى التي لا تهدف إلى الربح.

(٢) على الرغم من الإشارة إلى الرقابة الداخلية بأنها عملية A Process ، إلا أنه يمكن النظر إليها على أنها مجموعة ، أو سلسلة من العمليات.

وتشبه عوامل الجودة هذه العوامل في نظم الرقابة الداخلية الفاعلة. فالرقابة الداخلية ، في الحقيقة ، لا تتكامل - فقط - مع برامج الجودة ، ولكنها تعدّ - عادة - عاملاً ضرورياً لنجاحها. وللرقابة الداخلية التي تم أخذها في الاعتبار ضمن البنية الأساس للمنشأة ، آثار مهمة على تخفيض التكاليف وردود الفعل الزمنية حيث :

- تواجه معظم المشروعات أسواقاً تنافسية. وتكون في حاجة إلى الحد من التكاليف. وإضافة إجراءات جديدة مستقلة عن الإجراءات الموجودة التي تزيد من التكاليف. وبالتركيز على العمليات القائمة ومساهمتها في الرقابة الداخلية الفاعلة ، وبناء الرقابة في أنشطة الأعمال الرئيسية ، يستطيع المشروع تجنب أية إجراءات وتكاليف غير ضرورية.
- إذا بنيت الرقابة في نسيج العمليات ، فإن ذلك يساعد على إحداث تطور في إيجاد رقابات جديدة ضرورية لأنشطة أعمال جديدة. ورد الفعل التلقائي هذا ، يجعل المشروعات أكثر استجابة وقدرة تنافسية.

الأفراد :

تتم الرقابة الداخلية بواسطة مجلس الإدارة ، والإدارة والموظفين الآخرين في المنشأة. ذلك لأنها تتحقق بواسطة الأشخاص داخل المنشأة ، عن طريق أفعالهم وأقوالهم. فالأفراد هم الذين يضعون أهداف المنشأة ، وهم - أيضاً - الذين يضعون آليات الرقابة موضع التنفيذ. وبالمثل ، فإن الرقابة الداخلية تؤثر على تصرفات الأفراد كما تؤثر هذه الحقائق في الرقابة الداخلية وتتأثر بها.

وتعترف الرقابة الداخلية بأن الأفراد يختلفون في فهمهم ، أو طريقة اتصالهم ، أو أدائهم لأعمالهم. فكل فرد يتمتع بخلفية متميزة وقدرة فنية مختلفة ، وله حاجات واهتمامات مختلفة. فيجب أن يعرف الأفراد مسؤولياتهم وحدود سلطتهم. ونتيجة لذلك ، يجب أن يوجد ارتباط واضح ووثيق بين واجبات الأفراد والطريقة التي يتم بها تنفيذها. كما يجب - أيضاً - أن يوجد هذا الارتباط مع أهداف المنشأة.

ويشمل أفراد المنشأة: مجلس الإدارة ، والإدارة ، والأفراد الآخرين. وعلى الرغم من أنه قد ينظر إلى المديرين بأنهم يوفرون وظيفة إشرافية ، إلا أنهم - أيضاً - قد يوفرون التوجيه فضلاً عن اعتماد بعض العمليات والسياسات. ولهذا السبب ، فإن مجالس الإدارة تعدّ عنصراً مهماً في الرقابة الداخلية.

التأكيد المعقول :

لا توفر الرقابة الداخلية - مهما أحسن تصميمها وتنفيذها - سوى تأكيد معقول للإدارة ومجلس الإدارة بتحقيق أهداف المنشأة. فيتأثر احتمال تحقيق الأهداف بقيود ملازمة في جميع نظم الرقابة الداخلية. وهذه تشمل حقيقة أن الحكم الشخصي للبشر في اتخاذ القرارات ، قد يكون خاطئاً. ويجب على الأشخاص المسؤولين عن وضع الرقابة ، أن يأخذوا في الحسبان تكلفتها النسبية ومنافعها. وأنه قد يحدث انهيار نتيجة للفشل الإنساني بسبب خطأ ، أو غلط ما. وبالإضافة إلى ذلك يمكن التغلب على الرقابة بالتواطؤ بين اثنين ، أو أكثر من الأفراد. وأخيراً ، فإن للإدارة القدرة على تخطي نظام الرقابة الداخلية.

الأهداف :

لكل منشأة رسالتها ، فهي تضع الأهداف التي تريد تحقيقها والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها. وقد توضع الأهداف لتخص المنشأة ككل ، أو قد توجه لتخص أنشطة محددة داخل المنشأة. وعلى الرغم من أن لكل منشأة كثيرًا من الأهداف الخاصة بها ، إلا أن هناك أهدافًا كثيرة مشتركة. فعلى سبيل المثال، من الأهداف المشتركة لجميع المنشآت - تقريبًا - تحقيق سمعة حسنة والمحافظة عليها داخل مجتمع الأعمال والمستهلكين ، وتوفير قوائم مالية موثوق بها ، يمكن الاعتماد عليها من قبل ذوى العلاقة ، وأن تتم أعمالها بما يتفق مع القوانين والتعليمات. ولأغراض هذا التقرير ، تقع الأهداف ضمن ثلاث مجموعات :

- العمليات : وترتبط باستخدام موارد المنشأة بفاعلية وكفاءة.
 - التقارير المالية : وترتبط بإعداد قوائم مالية منشورة ومحل ثقة ، ويمكن الاعتماد عليها.
 - الالتزام : ويرتبط بالالتزام المنشأة بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.
- ويسمح هذا التقسيم بالتركيز على نواح مستقلة للرقابة الداخلية. فهذه التقسيمات المستقلة - ولو أنها متداخلة - (قد يقع أحد الأهداف ضمن تقسيم واحد ، أو أكثر) ، تعالج احتياجات مختلفة قد تكون تحت المسؤولية المباشرة لمديرين تنفيذيين مختلفين. ويسمح هذا التقسيم - أيضًا - بالفرقة بين ما يمكن توقعه من كل مجموعة من مجموعات الرقابة الداخلية.
- ومن المتوقع أن يوفر نظام الرقابة الداخلية تأكيدًا معقولاً بتحقيق أهداف تتعلق بالثقة في التقارير المالية والتفديد بالقوانين والتعليمات. ويتوقف تحقيق هذه الأهداف التي تبني بصفة كبيرة على معايير تفرضها أطراف خارجية ، على كيفية القيام بالأنشطة التي تقع تحت رقابة المنشأة.
- وعلى الرغم من ذلك ، فإن تحقيق الأهداف المتعلقة بالأعمال ، مثل تحقيق عائد معين على الاستثمار ، أو الحصول على حصة معينة في السوق ، أو الدخول في خطوط منتجات جديدة ، لا يقع دائماً تحت سيطرة المنشأة. فالرقابة الداخلية لا يمكنها منع الأحكام ، أو القرارات السيئة ، أو الأحداث الخارجية التي قد تؤدي إلى فشل قيام المشروع بتحقيق أهدافه. ومن أجل تحقيق الأهداف ، يستطيع نظام الرقابة الداخلية ، أن يوفر تأكيدًا معقولاً بأن تكون الإدارة ومجلس الإدارة - نتيجة لدورها الإشرافي - على علم بمدى تحرك المنشأة لتحقيق هذه الأهداف في الوقت المناسب.

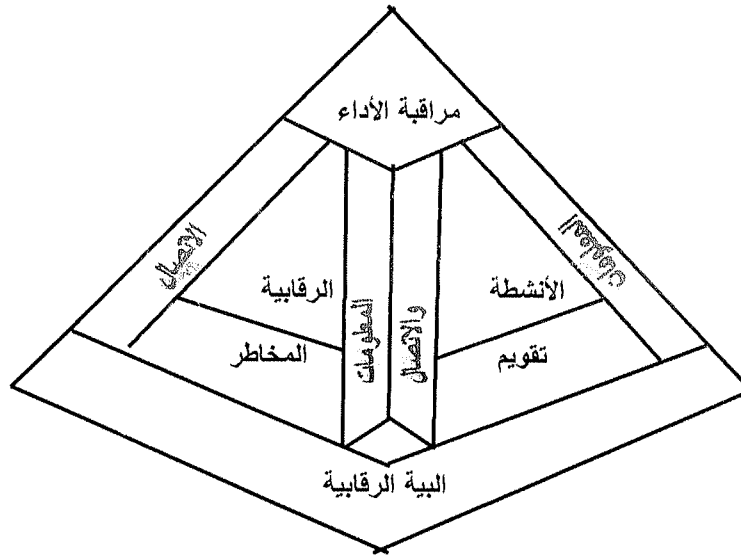
المكونات :

- تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة. وهذه المكونات تستمد من الطريقة التي تدير بها الإدارة المشروع ، وهي تتكامل مع طريقة الإدارة. والمكونات هي:
- البيئة الرقابية : أساس وجوهر أي مشروع ، هم الأشخاص الذين يعملون به - صفاتهم الفردية ، بما في ذلك الأمانة ، والقيم الأخلاقية والكفاءة - والبيئة التي يعملون بها. فهم المحرك الذي يدير المنشأة والأساس الذي يركز عليه كل شيء فيها.
 - تقويم المخاطر : يجب أن تكون المنشأة على علم بالمخاطر التي تواجهها وتعمل على معالجتها. وأن تضع أهدافًا ، تتكامل مع المبيعات ، والإنتاج ، والتسويق ، والأنشطة المالية والأنشطة

الأخرى بحيث تعمل المنشأة بتوافق واتساق. كما يجب أن تضع - أيضًا - آليات لتحديد وتحليل وإدارة هذه المخاطر.

- الأنشطة الرقابية : يجب وضع وتنفيذ سياسات وإجراءات رقابية وتنفيذها للمساعدة في التأكد من أن التصرفات التي حددتها الإدارة وارتأت أنها ضرورية لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة قد تم القيام بها بفاعلية.
 - المعلومات والاتصال : تحيط نظم المعلومات والاتصال بالأنشطة الرقابية ، مما يساعد أفراد المنشأة على معرفة المعلومات اللازمة وتبادلها لإدارة عملياتها ورقابتها.
 - مراقبة الأداء : يجب مراقبة العمليات بأكملها ، وعمل التعديلات التي تستلزمها الضرورة. وبهذه الطريقة ، يستطيع النظام أن يتجاوب (ديناميكيًا) ، مع التغير كلما اقتضت الحاجة ، أو الظروف.
- وبوضح الشكل (١) مكونات الرقابة الداخلية والصلات بينها ، ويبين نموذج الرسم (ديناميكية) نظم الرقابة الداخلية.

الشكل (١)



توفر البيئة الرقابية الاتجاه ، أو المناخ العام الذي يبين الطريق أمام الأفراد لأداء أعمالهم وأنشطتهم وتنفيذ المسؤوليات الرقابية الملقاة على عاتقهم (كأهلهم). وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى. وفي ظل تلك البيئة ، تقوم إدارة المنشأة بتحديد وتقويم المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف السابق تحديدها. كما أن الأنشطة الرقابية تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن معالجة المخاطر. وفي الوقت نفسه، فإن المعلومات الملائمة سيتم توفيرها وتوصيلها عبر المنشأة بأكملها. وتلك السلسلة من العمليات والإجراءات ستتم مراقبتها وتعديلها كلما استدعت الحاجة وبمعنى آخر (كلما تغيرت الظروف أو الأحوال).

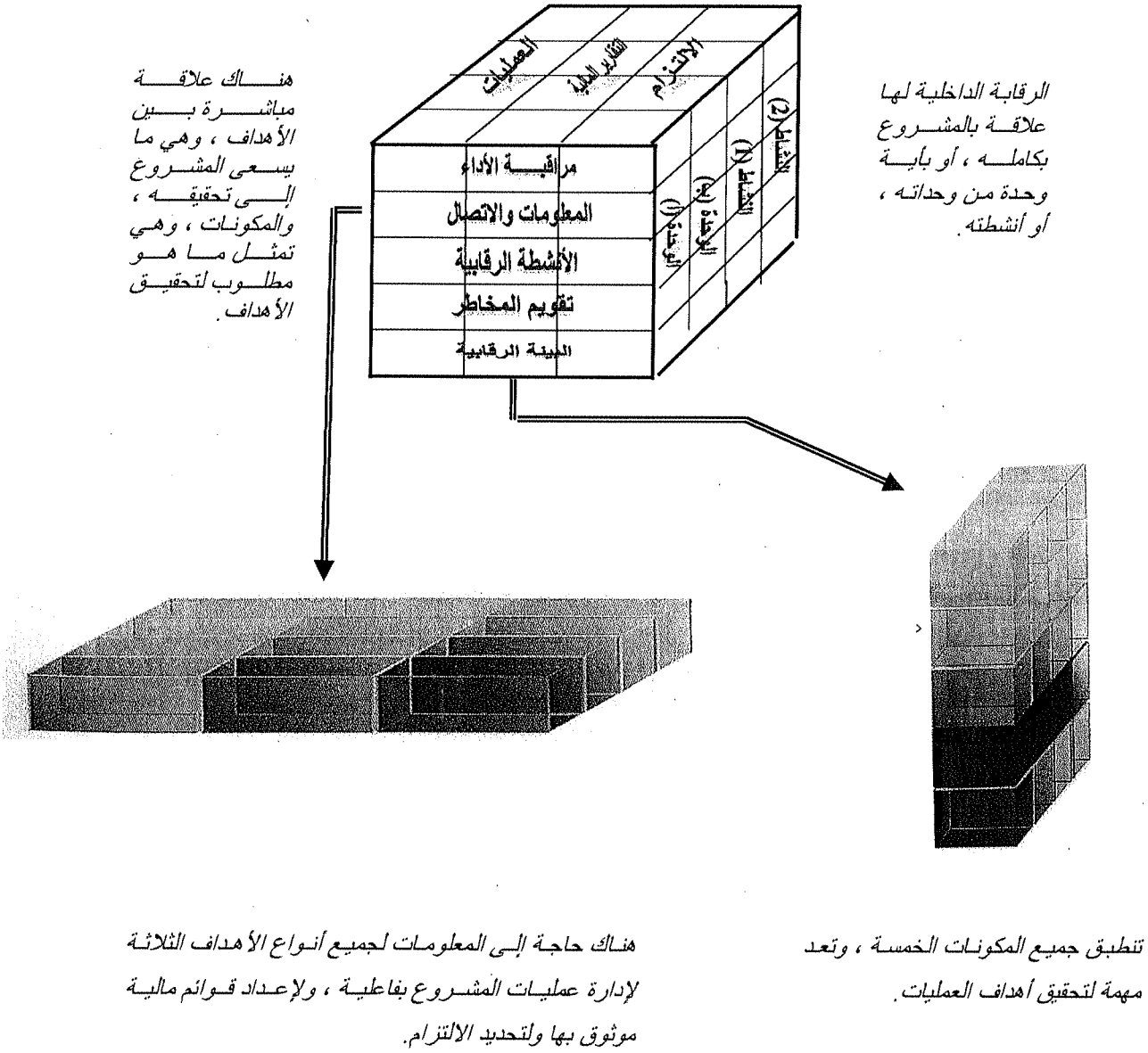
فعلى سبيل المثال ، فإن تقويم المخاطر لا يؤثر - فقط - على الأنشطة الرقابية ، ولكنه قد يظهر وجود حاجة إلى إعادة النظر في احتياجات المعلومات والاتصال ، أو أنشطة المنشأة الخاصة بمراقبة الأداء. وهكذا ، فإن الرقابة الداخلية ليست عمليات متتابعة ، لا يؤثر أحد المكونات إلا فيما يليه. فهي عملية متعددة الاتجاهات ، متكررة يستطيع فيها أحد المكونات أن يؤثر في مكون آخر.

ولا توجد منشأتان لهما نظام الرقابة الداخلية نفسه ولا يجب أن يكون الأمر كذلك. فالمنشآت واحتياجات الرقابة الداخلية الخاصة بها ، تختلف - بطريقة كبيرة - باختلاف الصناعة والحجم ، وباختلاف الثقافة وفلسفة الإدارة. وبالتالي ، فبينما تحتاج جميع المنشآت إلى كل مكون من المكونات للاحتفاظ برقابة على أنشطتها ، إلا أنه - في كثير من الأحيان - قد يبدو نظام الرقابة الداخلية لإحدى المنشآت مختلفاً اختلافاً كبيراً عن نظام منشأة أخرى.

علاقة الأهداف بالمكونات :

هناك علاقة مباشرة بين الأهداف ، وهي ما تسعى المنشأة إلى تحقيقه ، والمكونات ، التي تمثل ما هو مطلوب لتحقيق الأهداف. ويمكن توضيح العلاقة - بيانياً - بمصفوفة لها ثلاثة أبعاد ، كما هو موضح بالشكل (٢).

الشكل (٢)



تم التعبير عن مجموعات الأهداف الثلاثة : العمليات ، والتقارير المالية ، والالتزام بالأعمدة الرأسية.

- تم التعبير عن المكونات الخمسة بصفوف (سطور) أفقية.
- تم التعبير عن الوحدات ، أو أنشطة المنشأة التي ترتبط بها الرقابة الداخلية – بيانياً - بالبعد الثالث للمصفوفة.

ويقطع الصف (السطر) الخاص بكل مكون أفقياً ، وينطبق على الفئات الثلاث الخاصة بالأهداف. والمثال لذلك مبين على نحو مستقل في أسفل الشكل إلى اليسار "بوصفه جزءاً مقطوعاً من الشكل". فالبيانات المالية وغير المالية التي يتم استخراجها من المصادر الداخلية والخارجية - وهي جزء من مكون المعلومات والاتصال - تبرز الحاجة إليها في إدارة عمليات المشروع بفاعلية ، ولإعداد قوائم مالية موثوق بها ، ولتحديد أن المنشأة تلتزم بالقوانين ذات العلاقة.

وبالمثل ، فبالنظر إلى مجموعة الأهداف ، فإن جميع المكونات الخمسة ، لها علاقة بكل هدف. فإذا أخذنا إحدى المجموعات وهي فاعلية العمليات وكفاءتها ، على سبيل المثال، فإن جميع المكونات الخمسة ، تنطبق على هذا الهدف ، وتعد مهمة لتحقيقه. وقد تم التمثيل على ذلك بصفة مستقلة في أسفل الشكل على اليمين.

وللرقابة الداخلية علاقة بالمشروع بكامله ، أو بأحد أجزائه. وهذه العلاقة ممثلة – بيانياً - بالبعد الثالث الذي يمثل شركات تابعة ، أو فروعاً ، أو إحدى وحدات المشروع ، أو نشاطاً وظيفياً ، أو أي أنشطة أخرى ، مثل الشراء ، الإنتاج ، والتسويق. ونتيجة لذلك ، يستطيع المرء أن يركز على أية خلية من خلايا المصفوفة. فعلى سبيل المثال ، يمكن النظر إلى الخلية اليسرى في أسفل الشكل ، التي تمثل البيئة الرقابية في علاقتها ، بهدف العمليات لأحد فروع المنشأة.

الفاعلية :

تعمل نظم الرقابة الداخلية لمختلف المنشآت بمستويات مختلفة من الكفاءة. وبالمثل ، فإن أي نظام معين ، قد يعمل بطريقة مختلفة في أوقات مختلفة. وعندما يحقق أحد نظم الرقابة الداخلية المعيار التالي ، يمكن اعتباره "فاعلاً".

يمكن الحكم على الرقابة الداخلية بأنها فاعلة في كل مجموعة من المجموعات الثلاث ، على التوالي ، إذا كان لدى مجلس الإدارة والإدارة تأكيد معقول :

- أنهم يدركون - إلى أي درجة - تم تحقيق أهداف المنشأة.
- أن القوائم المالية المنشورة ، قد تم إعدادها بطريقة موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.
- أن القوانين والتعليمات ذات العلاقة ، تم الالتزام بها.

وبما أن الرقابة الداخلية هي سلسلة ، أو مجموعة من العمليات فإن فاعليتها هي حالة ، أو وضعية في لحظة زمنية معينة.

ولتحديد ما إذا كان نظام رقابة داخلية معين يعد "فاعلاً" ، فهذا يتطلب حكماً شخصياً يعتمد على تقدير ما إذا كانت المكونات الخمسة موجودة وتعمل بفاعلية. فعملها بفاعلية ، يوفر التأكيد المعقول فيما يتعلق بتحقيق واحد ، أو أكثر من مجموعات الأهداف المعلنة. ونتيجة لذلك ، فإن هذه المكونات تعد - أيضاً - معايير للرقابة الداخلية الفاعلة.

وعلى الرغم من أنه يجب الوفاء بمتطلبات المعايير الخمسة ، إلا أن ذلك لا يعني أن كل مكون يجب أن يعمل بتمثال ، أو حتى بالمستوى نفسه في منشآت مختلفة. فقد يكون هناك بعض المقايضة بين المكونات. ونظراً لأن الرقابة يمكن أن تخدم أغراضاً متعددة ، فإنها في أحد المكونات قد تخدم أغراض الرقابة التي قد تكون - عادة - موجودة في مكون آخر. وبالإضافة إلى ذلك ، فإن الرقابة قد تختلف في الدرجة التي تعالج بها خطراً معيناً ، لذا تؤدي إجراءات الرقابة المكتملة - رغم أن كلاً منها بمفرده محدود الأثر - إلى نتيجة مرضية في حالة اجتماعها.

وتنطبق هذه المكونات والمعايير على نظام للرقابة الداخلية بأكمله ، أو على واحد ، أو أكثر من مجموعات الأهداف. وعند النظر في أي مجموعة مثل الرقابة على التقارير المالية ، فيجب استيفاء جميع المعايير الخمسة من أجل تقرير أن الرقابة الداخلية على التقارير المالية فاعلة.

ويجب أن تؤخذ بعض الأمور في الحسبان عند تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية فاعلاً. مع مراعاة الاعتراف بما يلي :

- بما أن الرقابة الداخلية جزء من عملية الإدارة ، فإن المكونات تناقش في سياق ما تقوم به الإدارة في سبيل إدارة المشروع. وعلى الرغم من ذلك ، فليس كل ما تفعله الإدارة عنصراً من عناصر الرقابة الداخلية. فبينما يعد وضع الأهداف - على سبيل المثال - أحد المسؤوليات المهمة للإدارة ، لأنه يمثل شرطاً مسبقاً للرقابة الداخلية ، فإن كثيراً من قرارات الإدارة وتصرفاتها لا تمثل رقابة داخلية. ويبين الشكل (٣) تصرفات إدارية معتادة ويوضح ما الذي يعد منها من مكونات الرقابة الداخلية. (القائمة في الشكل (٣) ليست شاملة. كما أنها ليست الطريقة الوحيدة لوصف تصرفات الإدارة).

- تنطبق المبادئ التي نوقشت على جميع المنشآت بصرف النظر عن حجمها. فبينما قد تقوم بعض المنشآت الصغيرة والمتوسطة بتنفيذ عوامل المكونات بطريقة مختلفة عن المنشآت الكبيرة ، إلا أنها - مع ذلك - يمكن أن تكون لديها رقابة داخلية فاعلة. وتحتوي الفصول التي تتناول مكونات الرقابة الداخلية على معلومات إضافية في هذا الصدد.

- يحتوي الفصل الخاص بكل مكون ، على مجموعة "تقويم" ، موضحاً العوامل التي تؤخذ في الحسبان لتقويم المكون. ولا يقصد بأن تكون هذه العوامل جامعة مانعة ، كما أنها ليست - جميعها - ملائمة لكل ظرف. فهي قد عرضت بوصفها أمثلة لوضع برنامج تقويم شامل ، أو لبرنامج مشروعاً معيناً.

الشكل (٣)

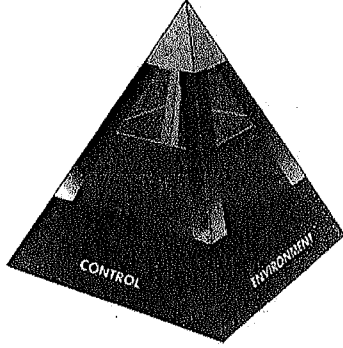
الرقابة الداخلية	الرقابة الداخلية وعملية الإدارة	أنشطة الإدارة
✓	وضع الأهداف على مستوى المنشأة - الرسالة ، بيانات القيم	التخطيط الاستراتيجي
✓	وضع عوامل البيئة الرقابية. وضع الأهداف على مستوى النشاط	تحديد وتحليل المخاطر
✓	إدارة المخاطر	القيام بالأنشطة الرقابية
✓	تحديد المعلومات والاتصال	مراقبة الأداء
✓	الخطوات التصحيحية	

الفصل الثاني : البيئة الرقابية

الفصل الثاني

البيئة الرقابية

ملخص :



تضع البيئة الرقابية النغمة الصحيحة للمنشأة ، وتؤثر على وعي أفرادها المتعلق بالرقابة . وهي الأساس لجميع المكونات الأخرى للرقابة الداخلية ، وتوفر النظام والهيكل . وتشمل عوامل البيئة الرقابية : الأمانة ، والقيم الأخلاقية ، والكفاءة لأفراد المنشأة ، وفلسفة الإدارة وأسلوبها في إدارة المنشأة ، والطريقة التي تقوم بها الإدارة لتوزيع السلطة والمسؤولية ، وتنظم أفرادها وتطورهم ، والعناية والتوجيه التي يوفرهما مجلس الإدارة .

للبيئة الرقابية أثر شامل على الطريقة التي يتم بها تنظيم أنشطة المشروع ، ووضع أهدافه وتقدير مخاطره . وهي تؤثر - أيضاً - على الأنشطة الرقابية ، وعلى نظم المعلومات والاتصال ، وعلى أنشطة مراقبة الأداء . ولا ينطبق هذا على تصميمها فقط ، ولكن على طريقة عملها اليومي أيضاً . وتتأثر البيئة الرقابية بتاريخ المنشأة وثقافتها . وهي تؤثر على الوعي الرقابي لأفراد المشروع . فالمنشآت التي لديها رقابة فاعلة ، تسعى إلى أن يكون لديها أشخاص أكفاء ، وان تنشر - على مستوى المشروع - قيم الأمانة والوعي الرقابي ، وأن تضع على القمة اتجاهًا إيجابيًا يحدد المناخ السليم . فهي تضع سياسات وإجراءات ملائمة ، ويشمل ذلك - في كثير من الأحيان - قواعد سلوكية ، أخلاقية ، مكتوبة تنشر القيم المشتركة وقيم العمل في هيئة الفريق لتحقيق أهداف المنشأة .

عوامل البيئة الرقابية :

تشمل البيئة الرقابية ، العوامل التي سيتم تناولها أدناه . وعلى الرغم من كونها مهمة؛ فإن توفر كل عامل يعتمد على المنشأة . فعلى سبيل المثال ، فإن المدير التنفيذي الرئيس لمنشأة لديها عدد قليل من العاملين وعمليات مركزية ، قد لا ينشئ خطوط اتصال رسمية للسلطة وسياسات تفصيلية للعمليات ومع ذلك تكون لدى المنشأة بيئة رقابية ملائمة .

الأمانة والقيم الأخلاقية :

تُبنى أهداف المنشأة والطريقة التي تحقق بها ، على المفاضلة ، والأحكام الشخصية المتعلقة بالقيم ، وطرق الإدارة . وتعكس هذه المفاضلات والأحكام المتعلقة بالقيم التي تترجم إلى معايير للسلوك ، أمانة الإدارة والتزامها بالقيم الأخلاقية .

ونظرًا لأن السمعة الجيدة للمنشأة شيء له قيمة ، فإن معيار السلوك ، يجب أن يذهب إلى أبعد من مجرد الالتزام بالقانون . فعندما يضيف المجتمع سمعة على أفضل الشركات ، فإنه يتوقع أكثر من ذلك .

ولا يمكن أن ترتفع فاعلية الرقابة الداخلية على الأمانة والقيم الأخلاقية للأشخاص الذين يضعونها ، ويديرونها ويراقبون أداءها . فالأمانة والقيم الأخلاقية ، عناصر رئيسة للبيئة الرقابية ، ولها تأثير على تصميم أداء مكونات الرقابة الداخلية الأخرى وإدارتها ومراقبتها .

والأمانة شرط مسبق للسلوك الأخلاقي في جميع نواحي أنشطة المشروع. وكما ذكرت لجنة توريدواي في تقريرها "أن وجود مناخ أخلاقي رفيع في المنشأة ، في جميع المستويات ، هو شيء حيوي لها ، ولجميع مكوناتها ، وللجمهور بصفة عامة. فمثل هذا المناخ يساهم - بصفة كبيرة - في فاعلية سياسات المنشأة وأنظمتها الرقابية ، ويساعد في التأثير على السلوك الذي لا يخضع إلى أكثر النظم الرقابية تعقيدا." (١)

ويتسم إنشاء القيم الأخلاقية - في كثير من الأحيان بصعوبة - نظراً للحاجة إلى أن تؤخذ في الحسبان اهتمامات عدة أطراف. فيجب أن يكون هناك توازن بين قيم الإدارة العليا ، واهتمامات المشروع ، وموظفيه ، ومورديه ، وعملائه ، ومنافسيه والجمهور. وربما يستلزم إجراء هذه الموازنة بين مختلف هذه الاهتمامات ، جهداً معقداً ومحبطاً ؛ لأن الاهتمامات كثيراً ما تتعارض. فعلى سبيل المثال ، ربما يسبب توفير منتج ضروري (البترول ، والأخشاب ، أو الطعام) بعض الأضرار البيئية.

ويقبل كثير من مديري المشروعات - التي تدار إدارة جيدة - وجهة النظر التي تقول إن السلوك الأخلاقي له مردود يعود على المشروع. وهناك أمثلة كثيرة إيجابية وسلبية. فالمعالجة التي قامت بها إحدى شركات الأدوية التي لقيت اهتماماً إعلامياً واسعاً لأزمة تتعلق بالعبث بأحد منتجاتها الرئيسية ، شكلت عملاً أخلاقياً جيداً وكانت في الوقت نفسه ، عملاً تجارياً جيداً. كما أن الأثر على العلاقات مع المستهلكين ، أو على أسعار الأسهم لأنباء سيئة يتم تسريبها ببطء ، مثل انخفاض في الأرباح ، أو أعمال غير قانونية ، هو - بصفة عامة - أسوأ مما إذا تم الإفصاح الكامل عن الموضوع بأسرع ما يمكن.

السلوك الأخلاقي وأمانة الإدارة منتج لـ "ثقافة المنشأة". وتشمل ثقافة المنشأة المعايير الأخلاقية والسلوكية ، وكيف يتم توصيلها وكيف تتم تقويتها في الحياة العملية. فالسياسات الرسمية تحدد ما تريد الإدارة أن يحدث. ولكن ثقافة المنشأة تحدد ما يحدث فعلاً ، وطبيعة القواعد التي تتم طاعتها ، أو الالتفاف حولها ، أو إهمالها.

فالإدارة العليا - بدءاً بالمدير التنفيذي الأول - تلعب دوراً رئيساً في تحديد ثقافة المنشأة. فالمدير التنفيذي الأول ، هو عادة الشخصية التي لها سيادة في المنشأة ، ويستطيع بمفرده في كثير من الأحيان تحديد طابعها الأخلاقي.

الدوافع والإغراءات :

توصلت دراسة (٢) منذ عدة سنوات سابقة ، إلى أن بعض العوامل التنظيمية يمكن أن تؤثر على احتمال وجود ممارسات تؤدي إلى تقارير مالية تحتوي على غش ، أو تكون محل شك. وهذه العوامل من المحتمل - أيضاً - أن تؤثر على السلوك الأخلاقي.

فقد يقوم بعض الأفراد بتصرفات غير أمينة ، أو غير قانونية ، أو غير أخلاقية وذلك - ببساطة - لأن المنظمة التي ينتمون إليها ، تعطيهم دافعاً قوياً ، أو إغراء لعمل ذلك. فالتأكيد على "النتائج" - وبصفة خاصة في الأجل القصير - يغذي وجود بيئة يكون فيها ثمن الفشل عالياً جداً. والدوافع التي

(1) Report of National Commission on Fraudulent Financial Reprting (National Commission on Financial Reporting, 1987).

(2) Kenneth A. Merchant. Fraudulent and Questionable Financial Reprting: A Corporate Perspective (Morristown, NJ: Financial Executives Research Foundation, 1987).

تؤدي إلى ارتكاب ممارسات غش في التقارير المالية ، أو تدعو إلى التساؤل وارتكاب أشكال أخرى من السلوك غير الأخلاقي هي :

- الضغوط للوفاء بأهداف أداء غير واقعية ، وبصفة خاصة ، النتائج في الأجل القصير.
- الأداء المالي أساس للحصول على المكافآت.
- وضع حدود معينة (أكثر من ، أقل من) كأساس لمنح المكافآت والحوافز.
- وتشير الدراسة - أيضًا - إلى "إغراءات" للموظفين للقيام بأعمال غير سليمة :
- عدم وجود أنشطة رقابية ، أو وجود أنشطة رقابية ضعيفة ، مثل فصل غير سليم للواجبات في نواح حساسة ، تغري الموظفين بالسرقة ، أو بإخفاء الأداء الضعيف.
- لا مركزية واسعة ، بحيث تؤدي إلى عدم معرفة الإدارة العليا بالتصرفات التي تم اتخاذها في مستويات تنظيمية أدنى. وبذلك تقلل من فرص اكتشافها.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية ضعيفة ليس لديها القدرة على اكتشاف السلوك غير السليم والتقارير عنه.
- وجود مجلس إدارة غير فاعل ، لا يوفر إشرافًا موضوعيًا على الإدارة العليا.
- العقوبات للسلوك غير السليم قليلة الأهمية ، أو لا يتم الإعلان عنها. وبذلك تفقد قيمتها بوصفها رادعًا.

ويساهم استبعاد ، أو تقليل هذه الدوافع والإغراءات - إلى حد كبير - في تقليل فرص هذا السلوك غير المرغوب فيه. وكما هو مقترح ، فيمكن أن يتحقق ذلك باتباع ممارسات أعمال سليمة ومربحة. فعلى سبيل المثال ، من الممكن أن يكون اتباع نظام لحوافز الأداء - مصحوبًا بأنشطة رقابية ملائمة - أسلوبًا إداريًا مفيدًا ، طالما أن أهداف الأداء تكون واقعية. فوضع أهداف أداء واقعية ، هو من الممارسات السليمة لإيجاد دوافع للأداء الجيد ، وهي تقلل من حالة الشعور بالقلق المحبط والدوافع إلى خلق قوائم مالية تحتوي على غش ، من الممكن أن تخلقها أهداف غير واقعية. وبالمثل ، فإن وجود نظام للتقارير يخضع لرقابة جيدة ، يمكن أن يخدم من حيث التقليل من الإغراء ، بإظهار الأداء على غير حقيقته.

توفير وتوصيل إرشادات بالقيم الأخلاقية :

وبالإضافة إلى الدوافع والإغراءات التي سبق ذكرها ، فإن الدراسة المشار إليها سابقا ، قد وجدت سببًا ثالثًا لممارسات التقارير المالية التي تحتوي على غش. وتكون محل تساؤل ، هو الجهل. فقد وجدت الدراسة "أنه في كثير من الشركات التي عانت من حالات تقارير مالية تنطوي على خداع ، فإن الأشخاص المعنيين ، إما أنهم كانوا على غير علم بأنهم يفعلون شيئًا خاطئًا ، أو اعتقدوا - خطأ - أنهم كانوا يتصرفون لصالح المنظمة التي ينتمون إليها". وهذا الجهل من المرجح - في كثير من الأحيان - أن ينتج من وجود خلفية أخلاقية ، أو إرشادات ضعيفة ، بدلاً من وجود نية للخداع. وهكذا ، فإنه لا

يجب - فقط - توصيل القيم الأخلاقية. إلا أنه يجب - أيضاً - توفير إرشادات صريحة فيما يتعلق بما هو صواب وما هو خطأ.

وأكثر الطرق فاعلية لتوصيل الرسالة المتعلقة بالسلوك الأخلاقي عبر المنظمة بأكملها ، هي القدوة ، فالأفراد يقلدون قادتهم. فمن المرجح أن يتولد لدى الموظفين الاتجاه نفسه عما هو صحيح ، وما هو خطأ. وعن الرقابة الداخلية ، وفقاً للسلوك الذي تظهره الإدارة العليا. فالمعرفة بأن المدير التنفيذي الأول "قد قام بما هو صحيح" - أخلاقياً - عندما يواجه بقرار أعمال صعب ، ترسل إشارة قوية إلى جميع مستويات المنشأة. ووضع مثال جيد ، ليس كافياً وحده. فيجب على الإدارة العليا ، توصيل قيم المنشأة ومعاييرها السلوكية إلى الموظفين كتابة. وقد وجدت دراسة (3) ، تمت منذ عدة سنوات ، أن وجود قواعد رسمية للسلوك في المنشأة ، هي "طريقة واسعة الاستخدام لتوصيل توقعات الشركة حول الواجب والأمانة إلى الموظفين". فالقواعد السلوكية المكتوبة ، تعالج مسائل سلوكية متعددة ، مثل : الأمانة والأخلاق ، والتعارض في المصالح ، والمدفوعات غير القانونية ، أو غير المشروعة ، والترتيبات التي تؤدي إلى انعدام المنافسة. وكنتيجة جزئية لبعض الفضائح التي تم الكشف عنها والمتعلقة بالصناعات الدفاعية ، فقد تبنت كثير من الشركات هذه القواعد السلوكية المكتوبة حديثاً. بالإضافة إلى قنوات الاتصال الضرورية ومراقبة الأداء. وعلى الرغم من أن القواعد السلوكية المكتوبة قد تكون مفيدة ، إلا أنها ليست الوسيلة الوحيدة لتبليغ القيم الأخلاقية للمنشأة إلى الموظفين ، والموردين ، والعلماء.

إن وجود قواعد سلوكية مكتوبة ، حتى مع توثيق استلام الموظفين وفهمهم لهذه القواعد ، لا يؤكد أن هذه القواعد يتم إتباعها. فأفضل وسيلة للتأكد من الالتزام بالمعايير الأخلاقية سواء كانت مكتوبة في قواعد سلوكية ، أو العكس ، هي تصرفات الإدارة العليا والقدوة التي توفرها. ومن الأمور المهمة جداً في هذا الشأن ، وجود عقوبات تبعية للموظفين الذين يخالفون هذه القواعد السلوكية ، ووجود آليات تشجع الموظفين على التبليغ عن الشك في وجود مخالفات. واتخاذ إجراءات تأديبية ضد الموظفين الذين لا يبلغون عن هذه المخالفات. فالرسالة التي تعطيها تصرفات الإدارة في مثل هذه الأحوال ، تنتقل بسرعة ، وتصبح جزءاً من ثقافة المنشأة.

الالتزام بالكفاءة :

يجب أن تعكس الكفاءة ، المعرفة والمهارات اللازمة لتحقيق المهام التي تحدد الأعمال الفردية المختلفة. وكيفية تحقيق هذه المهام ، يعد - بصفة عامة - قراراً إدارياً يجب اتخاذه على أن تؤخذ في الحسبان أهداف المنشأة واستراتيجيات الإدارة وخططها لتحقيق هذه الأهداف. ودائماً يكون هناك نوع من المقايضة بين الكفاءة والتكلفة ، فليس من الضروري ، على سبيل المثال ، استئجار خدمات مهندس كهربائي لتغيير مصباح كهربائي.

ويجب على الإدارة تحديد مستوى الكفاءة المطلوبة لأعمال معينة ، وترجمة هذه المستويات إلى المعرفة والمهارة المطلوبة. وقد تعتمد المعرفة والمهارة الضرورية - بدوريهما - على ذكاء الأفراد ،

(3) R.K. Mautz and J. Winjum, Criteria for Management Control Systems (New York: Financial Executives Research Foundation, 1981).

وتدريبهم وخبرتهم. وتعد طبيعة الحكم الشخصي التي يتم تطبيقها على عمل معين ضمن العوامل الكثيرة التي يجب أن تؤخذ في الحسبان في تحديد مستويات المعرفة والمهارة. ومن الممكن في كثير من الأحيان - أن تكون هناك مقايضة بين مدى الإشراف ، ومستوى الكفاءة المطلوبة في الفرد.

مجلس الإدارة ولجنة المراجعة :

تتأثر البيئة الرقابية "والنغمة الصحيحة في مستوى القيادة العليا" - بصفة كبيرة - بمجلس إدارة المنشأة ولجنة المراجعة. وتشمل عوامل ذلك ، استقلال مجلس الإدارة ، أو لجنة المراجعة عن الإدارة ، وخبرة أعضائها ومكانتهم ، ومدى اهتمامها في مراقبة الأنشطة ، ومدى ملائمة تصرفاتها. وتعد الدرجة التي يتم بها إثارة موضوعات حساسة ومتابعتها مع الإدارة فيما يتعلق بالخطط ، أو الأداء ، من العوامل الأخرى. وتعد العلاقات المتبادلة بين مجلس الإدارة ، أو لجنة المراجعة مع المراجعين الداخليين والخارجيين ، من العوامل الأخرى التي تؤثر على البيئة الرقابية.

ويعد مجلس الإدارة الذي يتميز بالنشاط والفاعلية ، أو مجلس أمناء ، أو أية هيئة مماثلة ويمتلك درجة ملائمة من الخبرة الإدارية والفنية والخبرات الأخرى ، مقترنا بالمكانة العالية الضرورية لأعضائه وتصميمهم على القيام بكفاية بواجباتهم القيادية على رأس هيئات الشركة ومسؤولياتهم الإرشادية والإشرافية ، من الأمور المهمة لوجود رقابة داخلية فاعلة. ونظرًا لأن مجلس الإدارة يجب أن يكون مستعدًا لاستجواب الإدارة والتدقيق في أنشطتها ، وتقديم آراء بديلة ، وأن تكون لديه الشجاعة على اتخاذ القرار في حالة وجود أي شيء خاطئ ، لذلك فمن الضروري أن يشمل مجلس الإدارة أعضاء خارجيين. ومن المؤكد أن مديري المنشأة التنفيذيين وموظفيها قد يكونون - في كثير من الأحيان - على درجة كبيرة من الفاعلية ، ويعدون أعضاء مهمين في مجلس الإدارة ، نظرًا لكونهم أكثر الناس معرفة بأمور المنشأة ويقومون بتوصيل هذه المعرفة إلى المجلس. وعلى الرغم من ذلك ، يجب أن يكون هناك توازن. وعلى الرغم من أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الحجم تجد أحيانًا صعوبة في اجتذاب ، أو في تحمل تكاليف وجود أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين - وهذه ليست الحالة المعتادة في المنشآت الكبيرة - فإنه من المهم أن يحتوي المجلس - على الأقل - على عدد مهم من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين. ويتحدد العدد ، طبقًا لما هو مناسب لظروف المنشأة ، إلا أنه هناك حاجة - عادة - لوجود أكثر من عضو مجلس إدارة خارجي واحد لكي يتحقق التوازن المطلوب في مجلس الإدارة.

ويحتوي الفصل الحالي على مناقشة إضافية عن الحاجة إلى وجود مجالس إدارة ولجان مراجعة ومسؤولياتها تحت عنوان "التطبيق على المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم". وكذلك يحتوي الفصل الثامن على مناقشة إضافية حول هذا الموضوع.

فلسفة الإدارة وأسلوبها في العمل :

تؤثر فلسفة الإدارة وأسلوبها في العمل على الطريقة التي يدار بها المشروع ، بما في ذلك أنواع مخاطر الأعمال التي يتم قبولها. فالمنشأة التي نجحت في تحمل مخاطر مهمة ، قد تكون نظرتها إلى الرقابة الداخلية مختلفة عن منشأة أخرى تحملت نتائج اقتصادية ، أو رقابية قاسية نتيجة لدخولها في أعمال تتسم بالخطورة. والشركة التي تدار بطريقة غير رسمية ، قد تسيطر على العمليات بالاتصال

الشخصي وجها لوجه بين المديرين المهمين. أما الشركات الأكثر رسمية في إدارتها ، فقد تعتمد أكثر على سياسات مكتوبة ، ومؤشرات أداء وتقارير عن الاستثناءات.

وتشمل العناصر الأخرى لفلسفة الإدارة وطريقتها في الإدارة ، النظرة إلى التقارير المالية ، والاختيار المتحفظ ، أو الجري لمبادئ المحاسبة المتاحة البديلة ، والوعي والتحفيز الذي يتم بهما وضع التقديرات المحاسبية ، والموقف من معالجة البيانات والوظائف المحاسبية والأفراد المسؤولين عنها. ويناقش الفصل الثامن - بدرجة أكبر - كيف تقوم الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها.

الهيكل التنظيمي :

يوفر الهيكل التنظيمي للمنشأة ، الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط أداء أنشطتها وتنفيذه ورقابته لتحقيق الأهداف العامة للمنشأة. وقد تتعلق الأنشطة بما يشار إليه - أحيانا - بسلسلة القيمة : الأنشطة الداخلية (الاستلام) ، والعمليات ، أو الإنتاج ، الأنشطة الخارجية (الشحن) ، والتسويق ، والمبيعات والخدمات. وقد تكون هناك وظائف مساندة تتعلق بالإدارة والموارد البشرية ، أو التطوير التقني⁽⁴⁾.

وتشمل النواحي المهمة لإنشاء هيكل تنظيمي ملائم ، التعريف بالنواحي الرئيسة للسلطة والمسؤولية ، وإنشاء خطوط ملائمة لرفع التقارير. فعلى سبيل المثال ، يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية اتصال غير مقيد بأحد كبار المديرين ، لا يكون مسؤولا مباشرا عن إعداد القوائم المالية للشركة. وأن تكون له سلطة كافية تكفل تغطية أعمال مراجعة ملائمة ومتابعة النتائج والتوصيات.

وتقوم المنشأة بوضع هيكل تنظيمي يلاءم احتياجاتها. وتتميز بعض الهياكل بالمركية ، وبعضها الآخر باللامركزية. ويكون رفع التقارير في بعضها مباشرة ويكون تنظيم بعضها معقدا في شكل مصفوفة. ويتم تنظيم بعض المنشآت ، وفقا للصناعة ، أو خطوط الإنتاج ، أو التسويق. ويتم تنظيم منشآت أخرى ، بما في ذلك كثير من حكومات الولايات والبلديات والمنشآت غير الهادفة للربح على أساس وظيفي.

وتعتمد ملائمة الهيكل التنظيمي للمنشأة - جزئيا - على حجمها وطبيعة أنشطتها. فالدرجة العالية من التنظيم ، بما في ذلك خطوط تقارير ومسؤوليات رسمية ، قد يكون ملائما لمنشأة كبيرة لها مجموعات ، أو فروع أعمال متعددة ، بما في ذلك أعمال في دول أجنبية. وقد يعيق هذا الأمر التدفق الضروري للمعلومات في المنشأة الصغيرة. ومهما كان نوع التنظيم ، فإن أنشطة المنشأة يجب تنظيمها لتنفيذ الاستراتيجيات المصممة لتحقيق أهداف معينة.

تفويض السلطة والمسؤولية :

ويشمل تفويض السلطة ، والمسؤولية عن أنشطة الأعمال ، ووضع علاقات وإجراءات اعتماد العمليات. وهي تتضمن الدرجة التي يسمح فيها للأفراد وفرق الأعمال باستخدام المبادرة في معالجة المسائل وحل المشاكل ، بما في ذلك حدود سلطاتهم. وهي تشمل - أيضا - السياسات التي تصف ممارسات الأعمال الملائمة ، ومعلومات الموظفين الرئيسيين وخبرتهم ، والموارد التي تم توفيرها للقيام بالواجبات.

وهناك نزعة متزايدة لتفويض السلطة إلى أسفل ، لجعل اتخاذ القرارات أقرب إلى موظفي الخطوط الأمامية. وقد تسلك المنشأة هذا السبيل ، لتكون أكثر حساسية لظروف السوق ، أو للتركيز على

(4) Michael E. Porter, Competitive Advantage (N.Y : Free Press, 1985)

الجودة ، وربما لاستبعاد القصور ، وتقليل دورة الوقت ، أو لزيادة قناعة العملاء. وللقيام بذلك ، يحتاج المشروع إلى الاعتراف والاستجابة لتغير الأولويات في الفرص السوقية ، وعلاقات الأعمال وتوقعات الجمهور. ويتم تصميم خطوط السلطة والمسؤولية - في كثير من الأحيان - لتشجيع المبادرات الفردية في حدود معينة. ويعني تفويض السلطة تسليم السيطرة المركزية لبعض قرارات الأعمال إلى المستويات الدنيا أي (إلى الأفراد الأكثر صلة بعمليات المشروع اليومية). وقد تتضمن هذه السلطة بيع منتجات بخصم ، والتفاوض على عقود التوريد طويلة الأجل ، والتراخيص ، أو حقوق الاختراع ، أو الدخول في تحالفات ، أو أعمال مشتركة.

والتحدي المهم ، هو تفويض السلطة - فقط - إلى المدى الضروري لتحقيق الأهداف. ويتطلب هذا الأمر التأكد من أن قبول المخاطر يُبنى على ممارسات سليمة لتحديد المخاطر وتقليلها إلى أقل حد ممكن ، بما في ذلك قياس حجم المخاطر وتقدير الخسائر المحتملة ، أو المكاسب عند التوصل إلى قرارات أعمال جيدة.

ومن التحديات الأخرى ، التأكد من أن جميع الأفراد يفهمون أهداف المنشأة. فمن الضروري ، أن يعرف كل فرد كيف تترابط تصرفاته وتساهم في تحقيق الأهداف.

ويصاحب زيادة التفويض - أحياناً - جعل الهيكل التنظيمي للمنشأة أكثر انسيابية ، ويكون هذا مقصوداً. فالتغير الهيكلي المتعمد لتشجيع الابتكار ، وروح المبادرة ، والقدرة على أمور ، يؤدي إلى الاستجابة - بسرعة - إلى زيادة القدرة التنافسية ، وإلى الحصول على قبول العملاء. وتعني هذه الزيادة في التفويض ، وجود متطلب ضمني ، هو الزيادة في مستوى كفاءة الموظفين ، بالإضافة إلى كونهم أكثر مسؤولية. ويتطلب - أيضاً - إجراءات فاعلة من جانب الإدارة لمراقبة النتائج. وقد يزيد التفويض ، بالإضافة إلى قرارات أفضل يملئها السوق ، عدد القرارات غير المرغوب فيها ، أو غير المتوقعة. فإذا قرر مدير المبيعات لإحدى المناطق ، أن انتفويض بالبيع بسعر يقل ٣٥% عن الأسعار المعلن عنها ، يبرر منح خصم قدره ٤٥% للحصول على حصة أكبر من السوق ، فإن الإدارة يجب أن تعرف بهذا القرار بحيث تستطيع أن تلغي سريان مثل هذه القرارات ، أو تقبلها.

وتتأثر البيئة الرقابية - بدرجة كبيرة - بمدى إلمام الأفراد بفكرة المحاسبة على مسؤولياتهم. وينطبق هذا انطباقاً تاماً على المدير التنفيذي الأول : المسؤول - بصفة نهائية - عن جميع الأنشطة داخل المنشأة ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية.

سياسات الموارد البشرية وممارساتها :

ترسل ممارسات الموارد البشرية رسائل إلى الموظفين فيما يتعلق بمستويات الأمانة ، والسلوك الأخلاقي والكفاءة المتوقعة. وتتعلق هذه الممارسات بالتعيين ، والتعريف ، والتدريب ، والتقييم ، والاستشارة ، والترقية ، والتعويضات والتصرفات العلاجية. فعلى سبيل المثال ، فالمعايير التي تقضي بتعيين أكثر الأفراد ناهيلاً ، مع التأكيد على الخلفية التعليمية ، وخبرة العمل السابقة ، والإنجازات السابقة وأدلة الأمانة والسلوك الأخلاقي ، تظهر تمسك المنشأة بكفاءة ونزاهة الأفراد. فممارسات تعيين الموظفين التي تشمل إجراء مقابلات رسمية شخصية على درجة من العمق وتقديم عروض عن تاريخ المنشأة ، وثقافتها وطريقتها في الإدارة ، تبلغ رسالة مفادها : أن المنشأة تعتني باختيار أفرادها.

وسياسات التدريب التي تنبئ عن الأدوار والمسؤوليات المستقبلية وتشمل ممارسات ، مثل فصول وحلقات تدريبية ، وحالات دراسية وتمارين القيام بأدوار (للمديرين) بطريق المحاكاة ، توضح مستويات الأداء والسلوك المتوقع. ويظهر تغيير أعمال الموظفين من حين إلى آخر والترقيات التي تبني على تقويم دوري للأداء ، التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات عليا من المسؤولية. ويؤدي وجود برامج تعويضات (أجور) تنافسية ، تشمل علاوات في شكل حوافز إلى وجود دوافع لدى الموظفين وتشجع الأداء المتميز. كما وترسل الإجراءات التأديبية رسالة بأن المخالفات للسلوك المتوقع لا يتم التسامح فيها.

ومن الضروري ، أن يتم تجهيز الموظفين لمقابلة تحديات جديدة ، لأن الأمور التي تواجه المشروع تتغير وتصبح أكثر تعقيداً ، وينشأ ذلك - جزئياً - من التقنيات السريعة التغير وازدياد المنافسة. فالتعليم والتدريب ، سواء عن طريق فصول دراسية ، أو الدراسة بواسطة الشخص نفسه ، أو التدريب على رأس العمل ، يجب أن يعد أفراد المنشأة لملاحقة التطور وأن يتعاملوا بفاعلية مع البيئة المتطورة. وسيؤدي ذلك - أيضاً - إلى زيادة قدرة المنشأة على إحداث مبادرات جودة. فتعيين أفراد أكفاء وتدريبهم مرة واحدة ، ليس كافياً. فالعملية التعليمية يجب أن تكون مستمرة.

الفروق والآثار :

قد تتغير البيئة الرقابية للقطاعات التشغيلية المستقلة لمنشأة ما ، أو الشركات التابعة لها ، سواء المحلية منها ، أو الأجنبية ، تغيراً كبيراً نتيجة للفروق في أولويات الإدارة العليا ، وأحكامها القيمية وطرقها في الإدارة. فقد تتغير هذه البيئات الرقابية لعدد من الأسباب. وحيث أنه لا توجد قطاعات عاملة ، أو شركات تابعة محلية ، أو أجنبية تدار بطريقة واحدة ، فمن غير المرجح أن تكون بيئاتها الرقابية واحدة. ولذلك ، يصبح من المهم الاعتراف بالآثار الذي قد يحدثه الاختلاف في البيئات الرقابية على مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى.

فمن المحتمل أن ينتج عن وجود بيئة رقابية غير فاعلة خسارة مالية ، أو تكوين صورة سيئة في نظر الجمهور ، أو انهيار كامل للمشروع. فعلى سبيل المثال : كانت إحدى الشركات الموردة لوزارة الدفاع - تعدّ بصفة عامة - أن لديها رقابة داخلية فاعلة. وحيث كان لدى الشركة نظم معلومات مصممة تصميمًا جيدًا وأنشطة رقابية، ولوائح سياسات تفصيلية تصف الوظائف الرقابية ، وإجراءات إشرافية واسعة. وقد خضعت عدة مرات لمراجعات حكومية. وعلى الرغم من ذلك ، فإن بيئتها الرقابية كانت تحتوي على عيب مهم ، هو أن إدارتها العليا لا تريد أن تعلم ما إذا كانت قد حدثت أخطاء. وعندما أصبحت هناك دلائل على وجود أنشطة تحتوي على غش جوهري ، قام كبار رجال الإدارة بإنكار الموضوع. وقد تم إثبات أن الشركة الموردة مارست أنشطة تحتوي على غش ، وتم تغريمها بمبلغ كبير وعانت من فقدان سمعتها لدى الجمهور جراء التغطية الإعلامية الواسعة للموضوع.

فوعي الإدارة العليا واهتمامها بوجود رقابة داخلية فاعلة ، يجب أن يتخلل جميع أرجاء المنشأة. ولا يكفي قول الكلمات الصحيحة. فوجود اتجاه للقول "افعل كما أقول ، وليس كما أفعل" من المؤكد أن يترتب عليه وجود بيئة غير صحية.

التطبيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم :

بينما يجب على جميع المنشآت تبني المفاهيم التي تركز عليها الأمور التي نوقشت في هذا الفصل ، إلا أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، قد تقوم بتنفيذ عوامل البيئة الرقابية بطريقة مختلفة عن المنشآت الكبيرة. فعلى سبيل المثال ، قد لا يكون لدى المنشأة الصغيرة قواعد سلوكية مكتوبة ، إلا أن هذا لا يعني بالضرورة ألا يكون لدى المنشأة ثقافة تؤكد أهمية الأمانة والسلوك الأخلاقي. فمن الممكن عن طريق الرؤية والاهتمام المباشر للمدير التنفيذي الأول ، أو المدير المالك والمديرين الرئيسيين ، توصيل اهتمامهم بالالتزام بالأمانة والسلوك الأخلاقي شفويًا ، في اجتماعات عامة للموظفين المسؤولين ، والاجتماعات الفردية من خلال تعاملهم مع الموردين والعاملين. إلا أن أمانتهم وسلوكهم الشخصي أمران ضروريان يجب أن ينسجما مع الرسالة الشفوية ، نظرًا لاتصال الموظفين المباشر بهما. ومن المعتاد ، أنه كلما قلت مستويات الإدارة ، كلما زادت سرعة توصيل الرسالة خلال المنظمة بأكملها عن السلوك الذي يعدّ مقبولاً.

وبالمثل ، ربما لا تكون سياسات الموارد البشرية رسمية ، كما هو متوقع في منشأة كبيرة ، وعلى الرغم من ذلك ، فمن الممكن أن توجد السياسات والممارسات ويمكن توصيلها. فيستطيع المدير التنفيذي الأول أن يعلن - شفويًا - عن توقعاته عن نوعية الشخص الذي يجب تعيينه لملا وظيفة معينة ، وقد يكون - أيضًا - مشاركًا في عملية الاختيار. فالتوثيق الرسمي لا يكون - دائمًا - ضروريًا ، لوجود سياسة معينة وتنفيذها بفاعلية.

ونظرًا للأهمية الكبيرة لوجود مجلس إدارة ، أو هيئة مماثلة ، فهناك حاجة بالنسبة للمنشآت الصغيرة إلى الانتفاع بوجود مثل هذه الهيئة ، من أجل وجود رقابة داخلية فاعلة. وكما سبق ذكره. فمن الصعوبة - في كثير من الأحيان - ومن المكلف أيضًا ، أن يكون لدى منشأة صغيرة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين ، وقد لا يكون هذا الأمر ضروريًا. فالاستقلال المطلوب ، يمكن اكتسابه - في كثير من الأحيان - مع عدد قليل من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين. فالعامل الأساس ، هو وجود ما يمكن وصفه "بعدد له وزن" ويقصد بذلك ، العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين الذي يكفل أن يقوم المجلس بإثارة المسائل الحرجة وأن يتخذ الإجراءات الصعبة المطلوبة عند اللزوم. وللحاجة العامة إلى وجود مثل هذا المجلس استثناء واحد. فإذا كانت المنشأة تدار بواسطة مالكها ولا تحصل على رأس المال من مصادر خارجية ، فإن وجود مجلس إدارة ، رغم منافعه حتى في هذه الحالة ، ليس ضروريًا من أجل وجود رقابة داخلية فاعلة.

التقويم :

يجب على القائم بالتقويم ، أن ينظر إلى كل عامل من عوامل البيئة الرقابية لتحديد وجود بيئة جيدة للرقابة الداخلية. وفيما يلي قائمة بالمسائل التي يجب التركيز عليها. وهذه القائمة ليست جامعة مانعة ، كما أنه ليس من الضروري أن ينطبق كل بند على كل منشأة ، وعلى الرغم من ذلك ، فهي تخدم بوصفها نقطة بداية. وعلى الرغم من أن بعض البنود غير موضوعية بدرجة كبيرة وتتطلب استخدام الحكم الشخصي بدرجة عالية ، إلا أن لها - بصفة عامة - علاقة بفاعلية البيئة الرقابية.

الأمانة والقيم الأخلاقية :

- وجود قواعد سلوكية مكتوبة وسياسات أخرى فيما يتعلق بممارسات الأعمال المقبولة، والتعارض في المصالح ، أو المعايير الأخلاقية والسلوك الأخلاقي المتوقع من تنفيذ تلك القواعد السلوكية.
- المعاملات مع الموظفين ، والموردين ، والعملاء ، والمستثمرين ، والدائنين ، وشركات التأمين ، والمنافسين ، والمراجعين مثال ذلك : (ما إذا كانت الإدارة تمارس أعمالها بمستوى أخلاقي رفيع ، وأن تصر على أن يفعل الآخرون الشيء نفسه ، أو ما إذا كانت لا تعطي وزناً كبيراً للمسائل الأخلاقية).

- الضغوط لتحقيق أهداف أداء غير واقعية – وبصفة خاصة نتائج في الأجل القصير – والمدى الذي تُبنى على أساسه التعويضات (الأجور والمزايا) على تحقيق هذه الأهداف.

الالتزام بالكفاءة :

- توصيف رسمي ، أو غير رسمي للوظائف ، أو أية وسائل أخرى للتعريف بالمهام التي تتعلق بوظائف معينة.

- تحليلات للمعرفة والمهارات المطلوبة للقيام بالوظائف بكفاءة.

مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة :

- الاستقلال عن الإدارة بحيث يستدعى الأمر إثارة الموضوعات الصعبة التي تحتاج إلى تقصّ.
- مدى تكرار عقد الاجتماعات ومناسبة توقيتها مع المسؤول المالي الرئيس و/أو مسؤولي المحاسبة، والمراجعين الداخليين والخارجيين.
- كفاية المعلومات ومناسبة توقيت توفير هذه المعلومات إلى مجلس الإدارة ، أو إلى أعضاء اللجان، بحيث تسمح بمراقبة أداء أهداف الإدارة واستراتيجياتها ، والمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، وشروط العقود المهمة.
- كفاية ومناسبة توقيت الإخطارات المبلغة إلى مجلس الإدارة ، أو لجنة المراجعة المرتبطة بالمعلومات الحساسة ، وأعمال التقصي والتصرفات غير السليمة ومثال ذلك : (مصاريف السفر الخاصة بالمديرين الرئيسيين ، والنزاعات القضائية المهمة ، وعمليات التقصي من جانب جهات رقابية ، والاختلاسات ، أو سوء استخدام أصول المنشأة ، والمخالفات لقوانين الاستثمار نتيجة لاستخدام معلومات داخلية ، والمدفوعات لأغراض سياسية ، والمدفوعات غير المشروعة).

فلسفة الإدارة وطريقتها في إدارة أعمال المنشأة :

- طبيعة مخاطر الأعمال المقبولة ، مثال ذلك : (ما إذا كانت الإدارة - في كثير من الأحيان - تدخل في أعمال لها درجة عالية من المخاطر ، أو ما إذا كانت تتميز بتحفظ شديد في قبول المخاطر).

- درجة تكرار تبادل الآراء بين الإدارة العليا والإدارة المسؤولة عن الأمور التشغيلية ، وبصفة خاصة إذا كانت تعمل في أماكن بعيدة جغرافيا.
- الاتجاهات والتصرفات تجاه التقارير المالية ، بما في ذلك وجود نزاعات حول تطبيق المعالجات المحاسبية مثال ذلك : (اختيار السياسات المتحفظة بالمقارنة بالسياسات المحاسبية الأكثر تحملا ، وما إذا كانت المبادئ المحاسبية قد أسيء تطبيقها ، أو عدم الإفصاح عن معلومات مالية مهمة ، أو التلاعب في السجلات أو تزيفها).

الهيكل التنظيمي :

- ملاءمة الهيكل التنظيمي للمنشأة ، وقدرته على توفير تدفق المعلومات الضرورية لإدارة أنشطته.
- كفاية التعريف بمسؤوليات المديرين الرئيسيين ، وفهمهم لهذه المسؤوليات.
- كفاية المعرفة والخبرة للمديرين الأساسيين في ضوء مسؤولياتهم.

توزيع السلطة والمسؤولية :

- تحديد المسؤولية وتفويض السلطة للتعامل مع الأهداف التنظيمية الرئيسة والفرعية ، والوظائف التشغيلية والمتطلبات من جهات رقابية ، بما في ذلك المسؤولية عن نظم المعلومات واعتماد أية تعديلات.
 - ملاءمة المعايير والإجراءات التي لها علاقة بالرقابة ، بما في ذلك توصيف الوظائف.
 - وجود عدد ملائم من الأفراد الذين يملكون المهارة المطلوبة بما يتناسب مع حجم المنشأة وطبيعة تعقد الأنشطة والنظم ومداهل. وبصفة خاصة فيما يتعلق بمعالجة البيانات والوظائف المحاسبية.
- سياسات الموارد البشرية وممارساتها:

- مدى وجود سياسات وإجراءات لتعيين الموظفين ، والتدريب ، والترقية ، والمكافآت والأجور.
- مدى ملاءمة الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها نتيجة للانحرافات عن السياسات والإجراءات المعتمدة.
- كفاية البحث عن خلفية المرشحين لوظائف ، وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتصرفات أو الأنشطة السابقة التي تعدّ غير مقبولة للمنشأة.
- كفاية معايير الاحتفاظ بالموظفين وترقيتهم وأساليب جمع المعلومات مثال ذلك : (تقويم الأداء) وعلاقتها بالقواعد السلوكية المكتوبة ، أو أية إرشادات سلوك أخرى.

الفصل الثالث : تقويم المخاطر

الفصل الثالث

تقويم المخاطر

ملخص :

تواجه كل منشأة العديد من المخاطر من مصادر داخلية وخارجية يجب تقديرها. والشرط المسبق لتقويم المخاطر ، هو وضع أهداف مرتبطة ببعضها عند مستويات مختلفة وتكون متسقة داخليا. وتقويم المخاطر ، يعني تحديد المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف وتحليلها، بحيث تكوّن أساسا لتحديد إدارة هذه المخاطر. ونظرا لاستمرار التغير في الظروف الاقتصادية والصناعية والرقابية والتشغيلية ، فهناك حاجة إلى آليات لتحديد المخاطر الخاصة المرتبطة بهذه التغيرات ومعالجتها.

تواجه جميع المنشآت - مهما كان حجمها - أو تنظيمها ، أو طبيعتها ، أو الصناعة التي تنتمي إليها ، مخاطر على جميع المستويات داخل المنشأة. وتؤثر المخاطر على قدرة كل منشأة على البقاء ، وعلى أن تنافس بنجاح في الصناعة التي تنتمي إليها ، وأن تحافظ على قوتها المالية وصورتها الناجحة في أعين الجمهور ، وأن تحافظ على الجودة العامة لمنتجاتها ، أو خدماتها وأفرادها. وليست هناك أية طريقة عملية لتخفيض المخاطر إلى الصفر. فقرار القيام بأي عمل تجاري ، أو صناعي يخلق مخاطر. ويجب أن تقرر الإدارة بحذر ، حجم المخاطر التي يمكن قبولها. وأن تحاول إبقاء المخاطر ضمن هذه المستويات.

ووضع الأهداف شرط مسبق لتقويم المخاطر. فيجب - أولا - وجود أهداف قبل أن تقوم الإدارة بتحديد هذه المخاطر واتخاذ الإجراءات اللازمة لإدارتها. ولذلك ، فإن وضع الأهداف يعد جزءا من العملية الإدارية.

وعلى الرغم من أن وضع الأهداف ليس من مكونات الرقابة الداخلية ، إلا أنه شرط مسبق للرقابة الداخلية ومساعد لها. وسيقوم هذا الفصل - أولا - بمناقشة الأهداف ، ويتبع ذلك مناقشة المخاطر.

الأهداف :

ربما يكون وضع الأهداف ، عملية منظمة تنظيميا عاليا ، أو يكون عملية غير رسمية. وقد يتم بيان الأهداف بصراحة ، أو تكون ضمنية ، مثل الرغبة في تحقيق مستوى أداء سابق. وعلى مستوى المنشأة ، تمثل الأهداف رؤية ورسالة. وإضافة إلى تقويم نقاط القوة والضعف ، والفرص والتهديدات في المنشأة ، فإنها تؤدي إلى استراتيجية عامة. وبصفة عامة ، يتم بيان الإستراتيجية العامة بطريقة شاملة ، وتعالج توزيع الموارد على مستوى عال. كما يتم تحديد الأولويات.

وتتبع الأهداف الأكثر تحديدا من إستراتيجية المنشأة الواسعة. والأهداف على مستوى المنشأة مرتبطة ومتكاملة مع الأهداف الأكثر تحديدا والتي تم وضعها لمختلف "الأنشطة" ، مثل : المبيعات ، والإنتاج ، والشؤون الهندسية ، بحيث يتم التأكد من أنها متناسقة. وتشمل هذه الأهداف الفرعية ، أو الأهداف على مستوى المخاطر ، أهدافا فرعية. وقد تشمل خطوط الإنتاج ، والتسويق ، والتمويل وأهداف الربحية.

وبوضع الأهداف على مستوى المنشأة وعلى مستوى الأنشطة ، تستطيع المنشأة أن تحدد عوامل النجاح المهمة. وهذه أمور رئيسية يجب أن تسيّر بطريقة صحيحة لكي تتحقق الأهداف الفرعية. وتوجد عوامل نجاح مهمة لأي منشأة ، أو وحدة أعمال ، أو وظيفة ، أو مجموعة أو فرد. ويساعد وضع الأهداف ، الإدارة على تحديد معايير القياس للأداء ، مع التركيز على عوامل النجاح المهمة.

أنواع الأهداف :

على الرغم من تنوع الأهداف ، فإنه يمكن وضع بعض المجموعات الرئيسية لتلك الأهداف:

- أهداف العمليات (التشغيل) ، وتتعلق بفاعلية عمليات المنشأة وكفاءتها ، بما في ذلك أهداف الأداء والربحية وحماية الموارد من الضياع ، أو الخسارة. وهي تتغير بناء على اختيارات الإدارة حول الهيكل والأداء.
- أهداف التقارير المالية ، وتتعلق بإعداد قوائم مالية منشورة يمكن الاعتماد عليها، بما في ذلك منع إصدار تقارير مالية عامة تحتوي على غش. وتلبي هذه الأهداف - بصفة رئيسية - احتياجات خارجية.
- أهداف التزام ، وتتعلق بالالتزام بالقوانين والتعليمات التي تخضع لها المنشأة. وهي تعتمد على عوامل خارجية ، مثل التعليمات الخاصة بالبيئة ، وتميل إلى أن تكون متشابهة بالنسبة لجميع المنشآت في بعض الحالات ، ومن خلال صناعة معينة في حالات أخرى.

وتتبع بعض الأهداف من نوع العمل الذي تزاوله المنشأة. فعلى سبيل المثال ، يجب على صندوق استثماري تقويم استثماراته يوميا ، بينما يقوم مشروع آخر بهذا العمل كل ربع سنة. ويجب على جميع الشركات العامة التي تتداول أسهمها في الأسواق ، الالتزام بلوائح وتعليمات هيئة تداول الأوراق المالية. وتنشأ هذه الأهداف المفروضة - خارجيا - نتيجة لقانون ، أو تعليمات ، وتقع ضمن أهداف الالتزام ، وربما تقع - أيضا - ضمن هدف التقارير المالية. وعلى العكس من ذلك ، فإن أهداف العمليات تُبنى - بدرجة أكبر - على التفاصيل ، والأحكام الشخصية ، وطريقة الإدارة. وهي تتغير - بدرجة كبيرة - بين المنشآت ويعود هذا ببساطة ، إلى أن الأشخاص الذين هم على علم وكفاءة وأمانة ، يختارون أهدافا مختلفة. فبالنسبة لتطوير المنتج ، على سبيل المثال ، قد تختار إحدى المنشآت إجراء تعديل مبكر، بينما تختار منشأة أخرى التجاوب بسرعة كبيرة. وتختار منشأة ثالثة التصرف ببطء. وتؤثر هذه الاختيارات على هيكل الموظفين وخبراتهم وأنواعهم ، والرقابة على وظيفة البحوث والتطوير. ونتيجة لذلك ، لا يوجد شكل نموذجي واحد لجميع المنشآت.

أهداف العمليات :

تتعلق أهداف العمليات بتحقيق الرسالة الرئيسية للمنشأة لأنها السبب الرئيس لوجودها. وهي تشمل أهدافا فرعية للأعمال ، توجه لزيادة الفاعلية والكفاءة لتحريك المشروع تجاه هدفه النهائي.

ويجب أن تعكس أهداف العمليات ، العمل الخاص للمشروع والصناعة والبيئة الاقتصادية التي يعمل بها المشروع. فتنحتاج الأهداف ، على سبيل المثال ، أن تكون ملائمة للضغوط التنافسية المتعلقة بالجودة ، وتقليل مدد الدورات لتوصيل المنتج إلى السوق ، أو أن تكون ملائمة للتغيرات في التقنية. ويجب أن تتأكد الإدارة من بناء الأهداف على حقائق السوق ومتطلباته ، وأنه قد تم التعبير عنها بطريقة تسمح بمقاييس أداء معقولة.

ووجود مجموعة واضحة من أهداف العمليات والاستراتيجيات التي ترتبط بأهداف فرعية ، هو سبب رئيس للنجاح ؛ لأنها توفر نقطة التركيز التي ستوجه إليها المنشأة موارد مهمة. فإذا لم تكن أعمال المنشأة واضحة ، أو مفهومة جيداً ، فإن مواردها قد توجه اتجاهًا خاطئًا.

أهداف التقارير المالية :

تعالج أهداف التقارير المالية ، مسألة إعداد قوائم مالية موثوق بها ، بما في ذلك قوائم مالية أولية وملخصة وبيانات مالية مختارة مستمدة من هذه القوائم ، مثل النشرات الإخبارية عن الربحية التي يتم الإعلان عنها للجمهور. وتحتاج المنشأة إلى تحقيق أهداف التقارير المالية للوفاء بمتطلبات خارجية. فالقوائم المالية الموثوق بها ، شرط مسبق للحصول على رأس المال من المستثمرين ، أو الدائنين ، وقد تكون مهمة للحصول على بعض العقود ، أو لإجراء معاملات مع بعض الموردين. ويعتمد المستثمرون ، والعملاء ، والموردون - في كثير من الأحيان - على قوائم مالية لتقويم أداء الإدارة ومقارنته بالمنشآت المماثلة والاستثمارات البديلة.

ويتضمن مصطلح "موثوق بها" - عند استخدامه مع التقارير المالية - إعداد قوائم مالية وعرضها بعدل ، وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، أو أي أساس آخر ملائم ذي صلة ، ووفقاً للمتطلبات الرقابية لأغراض التقارير الخارجية. ويعرف العرض بعدل كالاتي:⁽¹⁾

- المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها ، لها قبول عام.
- المبادئ المحاسبية ملائمة لواقع وحقيقة الشركة.
- القوائم المالية ، تحتوي على معلومات كافية عن الأمور التي قد تؤثر على استخدامها وفهمها وتفسيرها.
- المعلومات المعروضة ، تم تبويبها وتلخيصها بطريقة معقولة ، ويقصد بذلك أنها ليست تفصيلية أكثر من اللازم ، أو ليست مختصرة أكثر من اللازم.

(1) Statement on Auditing Standards No. 69, The Meaning of "Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles" in the Independent Auditor's Report ((New York:AICPA, 1992).

• تعكس القوائم المالية العمليات والأحداث⁽³⁾ المكونة لها بطريقة تعبر عن المركز المالي ، ونتائج العمليات والتدفقات النقدية في حدود مدى مقبول ، ويقصد بذلك حدود معقولة ويمكن بلوغها - عملياً - في قوائم مالية.

ومن الأمور الملازمة للعرض العادل ، مفهوم الأهمية النسبية للقوائم المالية. ويؤيد هذه الأهداف ، مجموعة من التأكيدات التي تبنى عليها القوائم المالية للمنشأة⁽⁴⁾:
الوجود ، أو الحدوث : الأصول ، والخصوم وحقوق الملاك ، توجد في تاريخ معين. وتمثل العمليات المسجلة حوادث وقعت - فعلاً - خلال مدة معينة.
الاكتمال ، أو الشمول : جميع العمليات والحوادث والظروف الأخرى التي حدثت خلال مدة معينة ، وكان يجب الاعتراف بها في تلك المدة ، قد تم تسجيلها فعلاً.
الحقوق والالتزامات : الأصول تعني الحقوق ، وتعني الخصوم ، الالتزامات للمنشأة في تاريخ معين.

التقويم ، أو التوزيع : الأصول ، والخصوم ، ومكونات الإيرادات والمصروفات ، تم تسجيلها بمبالغ مناسبة ، وفقاً لمبادئ محاسبية ملائمة وذات صلة. وتكون العمليات صحيحة - حسابياً - ويتم تلخيصها بشكل ملائم ، وتسجل في دفاتر وسجلات المنشأة.

العرض والإفصاح : تم وصف البنود في القوائم المالية وتصنيفها وتبويبها بطريقة سليمة. وكما في مجموعات الأهداف الأخرى ، توجد سلسلة من الأهداف ، تتبعها أهداف فرعية. ويمكن النظر إلى العوامل التي تمثل العرض العادل على أنها أهداف رئيسية للتقارير المالية ، وتؤديها أهداف فرعية تمثلها تأكيدات القوائم المالية. وهي بدورها ، تؤديها أهداف مرتبطة يتم تحديدها فيما يتعلق بأنشطة المنشأة المتعددة.

⁽³⁾ المعاملات التجارية ، هي عملية تبادل بين المنشأة وطرف خارج المنشأة. وعمليات بيع السلع وتقديم الخدمات إلى العملاء ، وشراء السلع والحصول على الخدمات من الموردين ، هي أمثلة على ذلك. وهناك أمور أخرى تحدث ، لها أثر على التقارير المالية. وعلى سبيل المثال ، فإن انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل عن تكلفتها ، هي أحداث تؤثر في التقارير المالية. ومثل تلك الأحداث تمثل تحويلات داخل المنشأة ، وتخصيص (توزيع) وتخفيض التكاليف على أساس زمني ، أو على أساس قياس الجهد ، أو الاستعمال. وتطبيق التكاليف المباشرة أثناء الإنتاج ، وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وتكاليف استهلاك الأصول ، هي مسائل (أمور) تؤثر على التقارير المالية. وهناك أحداث تختلف عن العمليات السابقة. وهي التي لا تتضمن عمليات تبادل بين الوحدة وطرف خارجي. والغرض الرئيس من التفرقة بين النوعين (أو تلك الأمور) ، هو ضرورة فهم أن عمليات التبادل مع أطراف خارجية ، ليست الوحيدة في التأثير على التقارير المالية. وغالباً ، ما يتطلب تحديد تلك الأحداث اهتمام خاص ، خصوصاً أنها لا تحدث في العمليات التشغيلية اليومية. ويجب أن نعي ونذكر أن الأحكام الشخصية ، والتقديرات ، والتنبؤ بالأنشطة المستقبلية ، تحدث أثراً مهماً على التقارير المالية.

(3) Statement on Auditing Standards No. 13, Evidential Matter (New York: AICPA, 1980).

وبينما تم وضع هذه التعريفات للعرض العادل والتأكيدات للقوائم المالية ، فإنها تعدّ على الأقل من ناحية المفاهيم ، أساساً لإعداد التقارير المالية الأخرى المستمدة من القوائم المالية ، مثل المعلومات المالية الأولية ، والنشرات الصحفية لتقارير الربحية. وعلى الرغم من ذلك ، فإن بعض هذه التأكيدات لا ينطبق على التقارير المالية المنشورة الأخرى. فعلى سبيل المثال ، لا ينطبق تأكيد العرض والإفصاح - بصفة عامة - على نشرات الربحية.

أهداف الالتزام :

تباشر المنشآت أنشطتها وتتخذ في كثير من الأحيان تصرفات محددة ، وفقاً للقوانين والتعليمات ذات العلاقة. وقد ترتبط هذه المتطلبات ، على سبيل المثال ، بالأسواق ، والتسعير ، والضرائب ، والبيئة ، ورفاهية الموظفين والتجارة الدولية. وتنشئ هذه القوانين والتعليمات حدّاً أدنى من معايير السلوك التي تقوم المنشأة بإدخالها ضمن أهدافها الخاصة بالالتزام.

وربما يؤثر سجل التزام المنشأة بالقوانين والتعليمات - بدرجة مهمة إيجاباً أو سلباً - على سمعتها في المجتمع.

تداخل الأهداف :

قد يحدث تداخل بين هدف ما وهدف آخر ، أو قد يدعم هدف ما ، هدفاً من نوع آخر. وعلى سبيل المثال ، فإن هدف الانتهاء من التقارير الأولية (ربع السنوية) خلال ١٠ أيام عمل ، قد يدعم - بالدرجة الأولى - الأهداف التشغيلية من أجل تقوية اجتماعات الإدارة المتعلقة بتقويم أداء الأعمال. ولكنه يدعم - أيضاً - إعداد التقارير المالية في حينها يدعم - أيضاً - هدف وفاء الشركة بمتطلباتها تجاه بعض الجهات.

كما أن هدف "توفير بيانات عن خطة الإدارة بشأن خطط المواد الإنتاجية في الوقت المحدد ، قد يخدم ثلاث مجموعات من الأهداف. فهذه البيانات تدعم القرارات المتعلقة بالتغييرات المطلوب إجراؤها بشأن عمليات خطط المواد (العمليات) ، تسهيل الرقابة على بعض النفائات الخطرة (الالتزام) ، توفير المدخلات لأغراض محاسبة التكاليف (التقرير المالي وأيضاً العمليات).

والمجموعة الأخرى من الأهداف ، تتعلق بـ "حماية الموارد" ، وعلى الرغم من أنها تعود - أساساً - إلى الأهداف التشغيلية ، إلا أن بعض من الحماية قد يتحقق من خلال أهداف أخرى ، مثال ذلك: الاستخدام الفعال لسجلات تسجيل أصول وموارد الوحدة ، ومنع ضياعها من خلال السرقة ، والتلف ، عدم الكفاءة ، أو ما يعزى إلى ما يسمى بالقرارات السيئة ، مثل بيع منتج بسعر منخفض جداً ، التوسع في الانتماء بشكل خطر ، الفشل في حماية الموظفين المؤثرين ، التسبب في تحميل الوحدة التزامات غير متوقعة. وإذا ما وجدت متطلبات قانونية ، أو رقابية ، فإنها تندرج عندئذ تحت قضايا الالتزام. ومن جهة أخرى ، فإن الهدف المتمثل في ضمان أن تعكس القوائم المالية أي خسائر في الأصول ، يمثل أحد أهداف التقارير.

والمجموعة التي يقع ، أو ينتمي إليها الهدف ، قد تعتمد على ظروف الوحدة. فإذا ما تم الاستمرار في مناقشة موضوع حماية الأصول ، فإن الرقابة لمنع سرقة الأصول ، مثل حماية المخزون

بسياج ، أو وجود شخص يتأكد من خروج البضائع ، بناء على دفتر مع الموظف المختص ، تقع ضمن فئة الأهداف التشغيلية. وهذه الرقابة ، هي - في العادة - لا تتعلق بمصادقية إعداد القوائم المالية ، لأن أي خسائر في المخزون ، يجب اكتشافها من خلال الجرد الفعلي الدوري وتسجيله في القوائم المالية. ومع ذلك ، إذا كانت الإدارة - ولأغراض إعداد القوائم المالية - تعتمد - فقط - على طريقة الجرد المستمر ، كما هو الحال في التقارير الدورية ، فإن سجلات الحماية الفعلية ، سوف تندرج ضمن أهداف إعداد التقارير المالية. وهذا بسبب أن سجلات الحماية الفعلية ، بالإضافة إلى سجلات الجرد المستمر ، يؤديان بالفعل إلى مصداقية التقارير.

ويمكن توضيح الاختلاف والتداخل بين المجموعات المختلفة من الأهداف ، من خلال نشاط الإقراض في البنوك التجارية. فبافتراض أن إجراءات الرقابة تتضمن أن تحتوي ملفات إقراض العملاء على بيانات تاريخية عن العملاء الحاليين وعن أدائهم - أيضا - وبافتراض أن الموظف المسئول عن الإقراض أو منح الائتمان لا يعتمد على تلك البيانات عند اتخاذ قرار منح الائتمان لعميل معين ، وإنما يعتمد في الموافقة على منح الائتمان ، سواء بأقل من حدود الائتمان الحالية المقبولة ، أو حتى بأكثر على أساس حسي ، أو بديهي ، فإن الإدارة تقوم - ومع ذلك وعلى أساس دوري - بمراجعة شاملة لتحديد المسؤوليات الملائمة لمخصصات القروض. وفي ظل هذا (السيناريو) ، فإن الرقابة على العمليات ، تتصف بالضعف بينما لا تتسم الرقابة على القوائم المالية بذلك. وعمليا يمكن القول بأن هذه الرقابة الضعيفة على العمليات ، سوف تؤدي - على الأرجح - إلى أداء ربحي غير مقبول. وأول دليل على ذلك ، سيظهر في مؤشرات الأداء ، وأخيرا في الأرباح المنخفضة ، المعلن عنها ، أو حتى تحقيق خسائر. وبإعلام الإدارة و - إذا كان الأمر خطيرا - إعلام مجلس الإدارة ، فإن الحاجة تصبح ملحة لعمل تقصي أكثر واتخاذ إجراء. وبهذه الطريقة ، فإن الرقابة على التقارير المالية ، قد تمكن ، أو تساعد في تحديد ضعف العمليات ، وتقديم الدليل على التداخل ، مع ملاحظة أن الضعف يكون - فقط - في الرقابة على العمليات التشغيلية.

الترابط :

يجب أن تكمل الأهداف بعضها البعض وأن يحدث ترابط تام بينها. ويجب ألا تكون الأهداف العريضة للمنشأة متسقة - فقط - مع إمكانياتها وتطلعاتها ، لكنها يجب أن تكون متسقة - أيضا - مع أهداف ومهام الوحدات التي تتكون منها المنشأة. فالأهداف العامة للمنشأة ، يجب أن تنقسم إلى أهداف فرعية ، وتتفق مع الإستراتيجية العامة ويتم ربطها بالأهداف داخل المنظمة.

وعندما تكون الأهداف العامة للمنشأة متسقة مع الأداء والممارسة السابقة ، فإن الربط بين الأنشطة يكون قد تم. أما في حالة انحراف الأهداف عن الممارسات السابقة للمنشأة ، فإن على الإدارة أن تعالج الترابط بين الأهداف ، وإلا فإن الأخطار سوف تتزايد.

وبسبب الانحراف عن الممارسة السابقة ، فإن الحاجة إلى وضع أهداف فرعية على مستوى الوحدات ، متسقة مع الاتجاه الجديد ، تصبح غاية في الأهمية.

إن هدف وضع "قواعد إدارية داخلية بشأن ترقية الموظفين" لا بد أن يتم ربطه - تماما - بالأهداف الفرعية للموارد البشرية التي تتعلق بخطط الإحلال ، التقويم ، التدريب ، التطوير. ويجب تغيير الأهداف الفرعية بشكل جوهري ، إذا كانت الممارسة السابقة قد اعتمدت - كليا - على أعضاء جدد.

ويجب أن تكون أهداف الأنشطة من الواضح ، بحيث يتم فهمها تماما من قبل الأفراد المعنيين بتحقيق تلك الأهداف. ويجب أن تكون تلك الأهداف قابلة للقياس وعلى الأفراد والإدارة أن يتفقوا على تفاهم كامل بشأن كيفية تحقيقها ، والوسائل اللازمة لذلك.

ويجب أن يكون هناك - أيضا - اتساق وعلاقة بين نطاق الأهداف والغرض منها. فمعظم المنشآت تضع عددا من الأهداف لكل نشاط ، تنبثق من الأهداف العامة للمنشأة. وكذلك من المعايير التي تتعلق بالالتزام وأهداف التقارير المالية. فلأغراض الشراء على سبيل المثال ، يتم وضع الأهداف التشغيلية بغرض :

- شراء البضائع ، بناء على مواصفات هندسية محددة.
- التفاوض بشأن أسعار مقبولة ، بالإضافة إلى الشروط الأخرى.
- تنقيح ، وإعادة النظر في كل ما يتعلق بالتعامل مع الموردين سنويا.

إن تحقيق جميع الأهداف المرتبطة بنشاط معين ، يشكل عبئا على الموارد المرتبطة بتحقيق تلك الأهداف ، ومن ثم ، يكون من المفضل ، الربط بين مجموعة الأهداف العامة للأنشطة بالموارد المتاحة. والسبيل لإزالة القيود المفروضة على الموارد ، هو مناقشة أهداف الأنشطة التي لا تدعم الأهداف العامة للمنشأة وعملياتها. وفي الغالب ، قد تسفر تلك المهمة عن وجود هدف غير ذي علاقة يتم تنفيذه ، بناء على ممارسات سابقة مثال : (إعداد تقارير شهرية على أساس روتيني لا يتم استخدامها).

وتتمثل الوسائل الأخرى لإحداث توازن بين الأهداف والموارد ، في تحديد أهداف الأنشطة ذات الأهمية القصوى في تحقيق الأهداف العامة للمنشأة. ولأن الأهداف ليست متساوية ، أي بذات درجة الأهمية ، فإن بعض المنشآت ترتب أهدافها حسب الأهمية.

ويمكن للمنشآت أن تحدد أهداف لأنشطة معينة ترى أنها مهمة وتبدأ في مراقبة هذه الأنشطة. وهذا يعكس مفهوم عوامل النجاح المهمة الذي تمت مناقشته سابقا ، والذي يجب - من خلاله - أن "تنفذ الأمور بشكل صحيح" لتحقيق أهداف المنشأة.

تحقيق الأهداف :

كما سبق ذكره ، فإن وضع الأهداف شرط مسبق لمراقبة داخلية فاعلة. وذلك لأن الأهداف توفر مقياسا لما تسعى المنشأة إلى تحقيقه. وعلى الرغم من ذلك ، فإن المنشأة يفترض أن يكون لديها تأكيد معقول بتحقيق بعض الأهداف. إلا أن ذلك لا ينطبق على كل الأهداف.

وكما سبق ذكره في الفصل الأول ، فإن نظام الرقابة الداخلية الفاعلة ، يجب أن يوفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المنشأة الخاصة بالتقارير المالية يتم تحقيقها. وبالمثل ، يجب أن يكون هناك تأكيد معقول بأن أهداف الالتزام بالقوانين والتعليمات ، يتم تحقيقها. ذلك لأن أيًا من هذين النوعين ، يُبنى بصفة رئيسة على معايير خارجية أنشئت بطريقة مستقلة عن أغراض المنشأة ، ويجب تحقيقها بدرجة كبيرة في حدود سيطرة المنشأة.

أما بالنسبة لأهداف العمليات ، فالأمر يختلف من حيث ، أولا : أنها لا تبني على معايير خارجية. ثانيا : قد يكون أداء المنشأة حسب رغبتها ، ومع ذلك قد يتفوق عليه أحد المنافسين. ومن

الممكن أن يخضع - أيضًا - لأحداث خارجية - مثل تغيير حكومي ، أو طقس سيء وما إلى ذلك - لا تستطيع المنشأة السيطرة عليها. وربما تكون المنشأة أخذت في الحسبان بعض هذه الأحداث في عملية وضعها للأهداف وعاملتها بوصفها احتمالات قليلة الحدوث ، ووضعت خطة طوارئ في حالة حدوثها. وعلى الرغم من ذلك ، فإن مثل هذه الخطة تخفف - فقط - من أثر الأحداث الخارجية ، ولا تضمن أن الأهداف يتم تحقيقها. فالأعمال الجيدة المتسقة مع نية الأهداف ، لا تضمن بالضرورة النجاح.

ويركز هدف الرقابة الداخلية في هذه الناحية - أساسًا - على ما يلي :

وضع أهداف رئيسية وفرعية متسقة تشمل المنشأة بأكملها ، وتحديد عوامل النجاح الرئيسية ، وإرسال تقارير إلى الإدارة عن الأداء والتوقعات في الوقت المناسب. وعلى الرغم من أن النجاح لا يمكن ضمانه ، إلا أن الإدارة يجب أن يكون لديها تأكيد معقول بأنها قد تنبّهت إذا ما كان هناك خطر بأن الأهداف لن تتحقق.

المخاطر :

عملية تحديد المخاطر وتحليلها عملية مستمرة ومتكررة. وهي مكون رئيس لنظام فاعل للرقابة الداخلية. ويجب أن تركز الإدارة - بحرص - على المخاطر وعلى جميع مستويات المنشأة وأن تتخذ الإجراءات الضرورية لإدارة هذه المخاطر.

تحديد المخاطر :

قد يتعرض أداء المنشأة للمخاطر بسبب عوامل داخلية ، أو خارجية. وهذه العوامل - بدورها - من الممكن أن تؤثر على أي من الأهداف المعلنة ، أو الضمنية. وتزداد المخاطر ، إذا اختلفت الأهداف بدرجة متزايدة عن الأداء السابق. وفي عدد من نواحي الأداء ، فإن المنشأة - في كثير من الأحيان - لا تضع أهدافًا صريحة على مستوى المنشأة بأكملها لأنها تعتقد أن أداءها مقبول. وعلى الرغم من أنه قد لا يكون هناك هدف صريح ، أو مكتوب في هذه الظروف ، فإنه يوجد هدف ضمني "بعدم وجود تغيير" ، أو "أن الأمور كما هي". ولكن هذا لا يعنى أن الهدف الضمني يخلو من مخاطر داخلية كانت ، أو خارجية. فعلى سبيل المثال ، ربما تعتقد إحدى المنشآت أن خدماتها للعملاء مقبولة، ومع ذلك ، نتيجة لتغير في ممارسات أحد المنافسين ، تتدهور خدماتها من وجهة نظر عملائها.

وبغض النظر عما إذا كان أحد الأهداف معلناً ، أو ضمنيًا ، فيجب أن تؤخذ عملية تقويم المخاطر الخاصة بالمنشأة في الاعتبار ، ما يمكن أن يحدث من مخاطر. ومن المهم ، أن يكون تحديد المخاطر شاملاً. ويجب أن يؤخذ في الحسبان جميع التفاعلات المهمة - للبضائع ، والخدمات والمعلومات - بين المنشأة والأطراف الخارجية ذات العلاقة. وتشمل هذه الأطراف الخارجية الموردين الحاليين والمرتبطين ، والمستثمرين ، والدائنين ، والمساهمين ، والعملاء ، والمشتريين ، والوسطاء والمنافسين ، بالإضافة إلى الهيئات العامة ووكالات الأنباء.

وتحديد المخاطر عملية متكررة وفي كثير من الأحيان ، تتكامل مع عملية التخطيط. ومن المفيد - أيضًا - اعتماد المخاطر من نقطة الصفر ، وعدم الاكتفاء بربط المخاطر ، بناءً على دراسة سابقة لهذه المخاطر.

المخاطر على مستوى المنشأة :

قد تنشأ المخاطر على مستوى المنشأة بكاملها من عوامل خارجية أو داخلية. وتشمل أمثلة ذلك ما يلي :

عوامل خارجية :

- قد تؤثر التطورات التقنية ، على طبيعة وتوقيت البحوث والتطوير ، أو قد تؤدي إلى تغيرات في المشتريات.
- قد تؤثر احتياجات العملاء ، أو توقعاتهم على تطوير المنتجات ، وعملية الإنتاج ، وخدمات العملاء ، والتسعير والضمانات.
- قد تغير المنافسة أنشطة التسويق أو الخدمة.
- قد تفرض التشريعات والتعليمات الجديدة ، تغيرات في نظم العمليات ، أو المعلومات. وتبرز الحاجة إلى تخطيط من أجل الطوارئ.
- قد يكون للتغيرات الاقتصادية ، أثر على القرارات المتعلقة بالتمويل ، والمصروفات الرأسمالية والتوسع.

عوامل داخلية :

- قد يحدث أي خلل في نظم معالجة المعلومات ، أثرا سلبيا على أعمال المنشأة.
- قد تؤثر نوعية الأفراد الذين تم تعيينهم وطرق التدريب والدوافع ، على مستوى الوعي الرقابي داخل المنشأة.
- قد يؤثر التغير في مسؤوليات الإدارة ، على الطريقة التي تتم بها بعض الأنشطة الرقابية.
- قد تساهم طبيعة أنشطة المنشأة ، واتصال الموظفين بالأصول ، في اختلاس الموارد.
- إن وجود مجلس إدارة ، أو لجنة مراجعة غير فعال وغير حازم يؤدي إلى خلق فرص لارتكاب أعمال منافية ، أو غير موثقة.

وقد تم تطوير أساليب كثيرة لتحديد المخاطر. وتتضمن أغليبيتها - وبصفة خاصة الأساليب التي يستخدمها المراجعون الداخليون والخارجيون لتحديد نطاق أنشطتهم - طرقا نوعية ، أو كمية لتحديد الأنشطة ذات المخاطر العالية وأولويتها. وتشمل الممارسات الأخرى: القيام بدراسات دورية للعوامل الاقتصادية وعوامل الصناعة التي تؤثر على المشروع ، وعقد مؤتمرات من جانب الإدارة العليا للتخطيط ولقاءات مع المحللين بالصناعة. ويمكن تحديد المخاطر فيما يتعلق بالتنبؤات القصيرة والطويلة الأجل والتخطيط الاستراتيجي. وتحديد الطرق التي تستخدمها المنشأة لتحديد المخاطر ليس مهماً بصفة خاصة ، وإنما المهم أن تقوم الإدارة بالنظر - بعناية - إلى العوامل التي قد تساهم في زيادة المخاطر. وتشمل بعض العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الحسبان : الخبرة السابقة في عدم التمكن من تحقيق الأهداف ، وكفاءة الموظفين ، والتغيرات التي تؤثر على المنشأة مثل : المنافسة ، والقيود الرقابية ، والأفراد ، وما شابه ذلك ، ووجود أنشطة موزعة - جغرافياً وبصفة خاصة - في بلاد أجنبية ، وأهمية نشاط معين للمنشأة ، تعقد الأنشطة.

ويعد تحديد العوامل الداخلية والخارجية التي تساهم في المخاطر على مستوى المنشأة بكاملها، مهمًا لأغراض التقويم الفعال للمخاطر. ومتى ما تم تحديد العوامل الرئيسية التي تساهم في تحقيق المخاطر، فإن الإدارة تستطيع عندئذ، النظر في أهميتها. وتساعد الربط - عند الحاجة - بين عوامل المخاطرة وأنشطة المشروع.

المخاطر على مستوى النشاط :

فكما يتم تحديد المخاطر على مستوى المنشأة، يجب تحديد المخاطر على مستوى النشاط. فمعالجة المخاطر عند هذا المستوى، تساعد على تركيز تقويم المخاطر في وحدات المشروع الرئيسية، أو في الوظائف الرئيسية مثل : المبيعات، والإنتاج، والتسويق، وتطوير التقنية، والبحوث والتطوير. ويساهم تقويم المخاطر عند مستوى النشاط - أيضًا - في الاحتفاظ بمستويات مقبولة عند مستوى النشاط ككل.

ويمكن - في كثير من الأحيان - تحديد مخاطر مختلفة لكل هدف معن، أو ضمني. ففي عملية الشراء، على سبيل المثال، قد يكون لدى المنشأة هدفًا للاحتفاظ بمخزون كاف من المواد الأولية. وقد تشمل مخاطر عدم تحقيق هدف النشاط، شراء بضاعة لا تطابق المواصفات، أو لا تستلم بالكميات المطلوبة في الوقت المناسب، أو بأسعار مناسبة. وقد تؤثر هذه المخاطر على الطريقة التي يتم بها تبليغ الموردين بالمواصفات للبضاعة المشتراة، وعلى استخدام تنبؤات الإنتاج وملاءمتها، وتحديد مصادر الشراء البديلة والممارسات الخاصة بمفاوضات الشراء.

وتتراوح الأسباب المحتملة لعدم تحقيق الهدف بين أسباب واضحة وأسباب غامضة، وبين المهم وغير المهم في آثاره المتوقعة. وبالتأكيد، فإنه يجب تحديد المخاطر الظاهرة بوضوح، والتي تؤثر بدرجة مهمة على المنشأة. ولتجنب إغفال مخاطر ذات صلة، فإن أفضل طريقة لهذا التحديد، يجب أن تتم دون نظر إلى تقدير احتمال حدوث هذه المخاطر. ومع ذلك، فهناك قيود عملية لعملية التحديد، وربما يكون - في كثير من الأحيان - من الصعب تحديد الخط الفاصل. فليس من المناسب، النظر في خطر وقوع شهاب من الفضاء على أحد مواقع الشركة الإنتاجية، في حين أنه يكون من المعقول النظر في خطر وقوع حادث تحطم لإحدى الطائرات على موقع إنتاجي قريب من أحد ممرات المطار.

تحليل المخاطر :

يحتاج الأمر إلى القيام بتحليل للمخاطر بعد أن تقوم المنشأة بتحليل المخاطر على مستوى المنشأة بكاملها وعلى مستوى الأنشطة. وتتغير منهجية تحليل المخاطر لأن كثيرًا منها يصعب تقديره كمياً. وعلى الرغم من ذلك، تشمل عملية التحليل - التي تكون عادة شبه رسمية - ما يلي :

- تقدير أهمية الخطر.
- تقدير احتمال (تكرر) حدوث الخطر.
- النظر في كيفية إدارة الخطر، ويقصد بذلك تقدير للإجراءات التي يجب أن تتخذ.

والخطر الذي ليس له أثر مهم على المنشأة واحتمال حدوثه قليل ، لا يحتاج - عادة - إلى كثير من الاهتمام. أما الخطر المهم الذي يكون معدل حدوثه كبيراً ، فإنه يتطلب - عادة - اهتماماً كبيراً. وتتطلب الظروف التي تقع بين هذين النقيضين - عادة - أحكاماً صعبة. ومن المهم أن يتم التحليل بحذر وحرص شديد.

وهناك طرق عديدة لتقويم تكلفة الخسارة الناشئة من خطر محدد. ويجب أن تكون الإدارة على علم بها وأن تطبقها بالشكل الملائم. وعلى الرغم من ذلك ، فإن كثيراً من المخاطر تكون متوسطة الحجم. وربما يتم - في أفضل الحالات - تقويم المخاطر بوصفها كبيرة ، أو متوسطة ، أو صغيرة.

ومتى ما تم تقدير أهمية حدوث أحد المخاطر واحتماله ، فيجب على الإدارة ، النظر في كيفية إدارة هذا الخطر. ويتضمن هذا أحكاماً شخصية مبنية على افتراضات عن الخطر ، وتحليلاً معقولاً للتكاليف المتعلقة بتخفيض مستوى الخطر. وتشمل التصرفات التي يمكن اتخاذها لتقليل أهمية ، أو احتمال حدوث الخطر ، عدداً وافراً من القرارات التي قد تتخذها الإدارة يومياً. وتتراوح هذه القرارات بين تحديد مصادر شراء بديلة والتوسع في خطوط الإنتاج ، أو الحصول على تقارير تشغيل ملائمة ، أو تحسين برامج التدريب. وفي بعض الأحيان ، قد تؤدي التصرفات التي تتخذها الإدارة إلى استبعاد الخطر ، أو إلى تلافي نتائجه إذا حدث. ومن أمثلة ذلك ، التكامل الرأسي لتقليل الخطر المتعلق بالموردين ، أو التحوط من حدوث خسارة مالية ، أو الحصول على غطاء تأميني كافٍ. ويلاحظ أن هناك فرقاً بين تقويم المخاطر ، وهي جزء من الرقابة الداخلية ، وما ينشأ عنها من خطط وبرامج وتصرفات أخرى ، تعدّ ضرورية من جانب الإدارة لمعالجة هذه المخاطر. فالتصرفات التي تتخذها الإدارة - كما هو موضح في الفقرة السابقة - جزء أساس من العملية الإدارية الأكبر حجماً ، ولكنها ليست عنصراً من نظام الرقابة الداخلية.

وبالإضافة إلى التصرفات التي تتخذ لإدارة المخاطر ، يتم وضع إجراءات لمساعدة الإدارة في متابعة وتنفيذ وفعالية التصرفات.

وعلى سبيل المثال ، يمكن للإدارة أن تتخذ إجراء يتعلق بإدارة خطر الخسائر الناجمة عن خدمات الحاسبات الخطيرة ، من خلال وضع الخطط لتجنب الكوارث مثال: (فقد أو ضياع معلومات مهمة) ، ثم يتم التعرف على ما تم إنجازه من إجراءات لضمان تصميم وتنفيذ الخطط على نحو ملائم. تلك الإجراءات تمثل الأنشطة الرقابية التي تمت مناقشتها في الفصل الرابع.

وقبل وضع إجراءات إضافية ، على الإدارة التأكد من ملاءمة الإجراءات الحالية لمعالجة المخاطر التي تم تحديدها. ونظراً لأن الإجراءات قد تخدم أهدافاً متعددة ، فقد تكتشف الإدارة أنه لا حاجة إلى تصرفات إضافية ، وأن الإجراءات الحالية تعد كافية ، أو أنها بحاجة - فقط - إلى أن تُقدم بشكل أفضل.

وعلى الإدارة - أيضاً - أن تأخذ في اعتبارها ، أن هناك احتمال بوجود مستوى من المخاطر المتبقية - دائماً - ليس بسبب محدودية الموارد ، ولكن بسبب الحدود الملازمة الأخرى في كل نظم الرقابة الداخلية. التي تمت مناقشتها في الفصل السابع.

إن تحليل المخاطر ، لا تتم ممارسته على أساس نظري. فهو - غالبا - ما يعد خطرا بالنسبة لنجاح المنشأة. بينما يكون فعالا عندما يشمل كل عمليات المنشأة الرئيسة واحتمالات تعرضها لبعض المآزق. فالتحليل ، يجب أن يتضمن تحليلا للعمليات ، مثال ذلك : تحديد المخاطر الرقابية المهمة ، - وتحديدًا - للواجبات والمسئوليات بكل وضوح. وللقيام بتحليل فعال للعمليات ، يجب إعطاء اهتمام خاص للمهام عبر التنظيم غير المحدود بدقة ، أو التي يوجد فيها تداخل ، وعلى سبيل المثال : من أين تكون نشأة البيانات ، وأين يتم تخزينها ، وكيف يتم تحويلها إلى معلومات مفيدة ، ومن الذي يستخدم تلك البيانات ؟ والشركات الكبيرة بحاجة إلى أن تكون على درجة كبيرة من اليقظة ، أو الحرص فيما يتعلق بمعالجة العمليات المتداخلة ، خاصة مع أطراف ذوى علاقة. وتلك المعالجات ، يكون لها أثر إيجابي من خلال برامج عالية الجودة ويمكن لها أن تلعب دورا مهما في السيطرة ، أو التحكم في المخاطر.

ولأسف ، لا يعي الكثيرون أهمية تحليل المخاطر ، أو يتم ذلك بشكل متأخر جدا ، كما هو الحال مع الشركات التي تقوم بتقديم الخدمات المالية ، حيث يكتفي المدير التنفيذي الأول بالتعبير عن الموقف بكلمات كئيبة مفادها "أننا لم نكن نعتقد بأننا سنواجه المزيد من تلك المخاطر".

إدارة التغيير :

تتبدل البيئة الاقتصادية والصناعية والرقابية ، وتتطور أنشطة المنشأة على مر الزمن. وكذلك الرقابة الداخلية التي قد تكون فاعلة في ظل ظروف معينة ، قد لا تكون كذلك في ظروف أخرى. ومن الأمور الرئيسة لتقويم المخاطر ، وجود عملية لتحديد التغيرات في الظروف واتخاذ الإجراءات اللازمة.

وهكذا نحتاج كل منشأة إلى أن تكون لديها عملية رسمية ، أو غير رسمية يتم -عن طريقها- تحديد الظروف التي قد تؤثر بدرجة مهمة على قدرتها على تحقيق أهدافها. وجزء رئيس من هذه العملية ، هو وجود نظم للمعلومات ، تجمع وتعالج وتنتج تقارير عن الأحداث ، والأنشطة والظروف التي تفيد وجود تغيرات تستدعي رد فعل من المنشأة بشأنها. وقد تتضمن هذه المعلومات تغيرات في تفضيلات العملاء ، أو عوامل أخرى تؤثر في الطلب على منتجات الشركة ، أو خدماتها. أو أنها قد تتضمن تقنية جديدة تؤثر على عمليات الإنتاج ، أو أنشطة الأعمال الأخرى ، أو أية تطورات تنافسية، أو تشريعية ، أو رقابية. فمع وجود نظم المعلومات المطلوبة ، يمكن إنشاء العملية التي يتم عن طريقها تحديد التغيرات في الظروف والاستجابة لها.

ومن الممكن أن تكون هذه العملية موازية لعملية تقدير المنشأة العادية لتقويم المخاطر ، أو تكون جزءا منها. وهي تتضمن تحديد التغير في الظروف. ويتطلب ذلك ، وجود آليات لتحديد الأحداث وتوصيلها ، أو الأنشطة التي تؤثر على أهداف المنشأة ، وتحليل الفرص ، أو المخاطر المرتبطة بها. ويشمل هذا التحليل تحديد الأسباب المحتملة لتحقيق ، أو عدم تحقيق أحد الأهداف ، وتقدير احتمال حدوث هذه الأسباب ، وتقويم الأثر المحتمل على تحقيق الأهداف والنظر في الدرجة التي يمكن بها السيطرة على الخطر ، أو استغلال الفرصة.

الظروف التي تتطلب عناية خاصة :

نظرًا لآثار التغير ، فإن مصدر التركيز على إدارة التغير ، يقوم على فكرة أن بعض الظروف يجب أن تخضع لعناية خاصة. ويتوقف المدى الذي تتطلبه هذه الظروف من عناية واهتمام المنشأة على الأثر الذي قد يكون لها في أحوال معينة. وهذه الظروف هي :

- تغيرات في بيئة الأعمال : قد تفضي التغيرات في البيئة الاقتصادية ، أو الرقابية ، إلى زيادة في ضغوط المنافسة وإلى مخاطر مختلفة مهمة ومن أمثلة ذلك : (التغيرات في صناعة الاتصالات في الولايات المتحدة).
- موظفون جدد : قد لا يفهم أحد المديرين التنفيذيين الكبار الجدد ثقافة المنشأة ، أو قد يركز فقط على الأداء واستبعاد الأنشطة المتعلقة بالرقابة. فسرعة دوران الموظفين، وعدم وجود تدريب وإشراف فاعل ، قد ينتج عنه فشل أو إخفاقات.
- نظم معلومات جيدة ، أو محدثة : تنهار عادة الرقابة الفاعلة عند وضع نظم جديدة ، وبصفة خاصة ، إذا تم ذلك خلال مدة قصيرة غير عادية. على سبيل المثال ، للحصول على ميزة تنافسية ، أو لعمل تحرك (تكتيكي).
- النمو السريع : ربما تحدث ضغوط على النظم الموجودة بدرجة تؤدي إلى الانهيار عندما تنمو العمليات بدرجة مهمة وبسرعة ، وعندما تضاف ورديات جديدة ، أو موظفون كتابيون (كتبه) جدد ، وعندئذ قد يعجز المشرفون الحاليون عن القيام بالرقابة بدرجة كافية.
- تقنية جديدة : عندما تستخدم تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية ، أو في نظم المعلومات ، فإنه سيوجد احتمال كبير بأنه يجب تعديل النظم الرقابية الداخلية.
- خطوط إنتاج ، ومنتجات ، وأنشطة جديدة : عندما تدخل المنشأة خطوط إنتاج جديدة ، أو تدخل في عمليات لم تتعود عليها ، فقد لا تكون النظم الرقابية الحالية كافية.
- إعادة الهيكلة : ربما يصاحب إعادة الهيكلة في الشركات ، تخفيض في عدد الموظفين ونقص في الإشراف الكافي والفصل بين الواجبات ، مما يؤدي إلى آثار شديدة الخطر على نظام الرقابة الداخلية.
- العمليات في بلاد أجنبية : يحمل التوسع في عمليات أجنبية ، أو شراء شركات تابعة أجنبية - في كثير من الأحيان - مخاطر فريدة يجب أن تعالجها الإدارة من أمثلة ذلك : (اختلاف البيئة الرقابية والثقافة والعادات ، أو نتيجة لعوامل تؤثر على الاقتصاد المحلي ، أو لعدم كفاية نظم الاتصالات والمعلومات).

الآليات :

من الواجب وجود آليات لتحديد التغيرات التي حدثت ، أو ستحدث عن قريب في أحد الفروض ، أو الأحوال المهمة. وليست هناك حاجة لأن تكون هذه الآليات معقدة ، وهي - عادة - ما تكون غير رسمية في المشروعات الصغيرة التي تخضع لإشراف مالكيها. فالمالك المدير لمنشأة صغيرة تقوم بتصنيع آلات الـ (Silk-Screen) يواجه - شهريا - مصاعب تتعلق بالمبيعات ، التمويل ، الشراء ، التصنيع ، مشاكل هندسية. ومن خلال المقابلات الدورية ، يتم تحديد التكنولوجيا وتصرفات المنافسين ، وطلبات العملاء الجديدة. كما يتم تحليل المخاطر والفرص ، والتي يترتب عليها اتخاذ إجراءات فورية

لكل نشاط. ويتم التنفيذ بشكل سليم ، عندما يقوم المالك المدير بزيارات -أسبوعية وشهرية - لكل نشاط لكي يقف - وبشكل مباشر - على ما تم تنفيذه ، وما إذا كانت التغيرات السوقية قد تم التعرف عليها بشكل كاف.

النظر إلى المستقبل :

يجب أن تنظر الآليات إلى مدى المستقبل الممكن عمليا ، بحيث تستطيع المنشأة توقع التغيرات المهمة والتخطيط لها. فيجب وجود أجهزة إنذار مبكر لتحديد البيانات التي تنبئ عن مخاطر جديدة.

ويجب أن تعمل نظم الإنذار المبكر على تحديد البيانات التي تشير ، أو (تُلفت الانتباه) إلى وجود مخاطر جديدة. فالبنك التجاري على سبيل المثال ، يستخدم وسائل صارمة لتحليل المنتجات الجديدة التي قد تسبب المخاطر للبنك. وبالمثل ، تنشأ الحاجة إلى وجود آليات بشأن التحديد المبكر للفرص الناتجة عن تغير الأوضاع. فالبنوك التي تستطيع التعرف على حاجات العملاء في أوقات ما بعد الدوام، وزيادة سرعة العملاء في التفاعل مع النظم الالكترونية ، يكون بمقدورها زيادة حصة البنك السوقية من خلال الأجهزة والتسويق الفعال لشبكة أجهزة الصرف (الأوتوماتيكية) من جانب العملاء.

وطبيعي ، أنه كلما أمكن التعرف على التغيرات التي تؤثر على المخاطر والفرص مبكرا ، كلما تحسنت فرص اتخاذ قرارات لمعالجتها بفاعلية. وعلى الرغم من ذلك، فكما في آليات الرقابة الأخرى، فإنه لا يمكن إهمال التكاليف المرتبطة بالموضوع.

فلا توجد لدى منشأة موارد كافية للحصول على تحليل المعلومات الكاملة المتعلقة بالظروف الكثيرة المتغيرة التي قد تؤثر فيها. كذلك فإن الحصول على أكثر المعلومات الجارية ملاءمة ، لا يعد ضمانا بإمكانية التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتحديد آثارها بدقة.

ونتيجة لذلك ، يجب وجود آليات معقولة لتوقع التغيرات التي قد تؤثر على المنشأة التي تساعد على تجنب المشاكل المرتقبة والاستفادة من الفرص المحتملة الحدوث. فلا يستطيع أحد أن يتنبأ بالمستقبل بتأكيد ، إلا أنه كلما زادت قدرة المنشأة على توقع التغيرات وآثارها ، كلما قلت المفاجآت غير السارة.

التطبيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم :

من المحتمل أن تكون عملية تقويم المخاطر أقل رسمية وأقل تنظيماً في المنشآت الصغيرة عن الكبيرة ، ولكن المفاهيم الرئيسية لهذا المكون من مكونات الرقابة الداخلية ، يجب أن تكون موجودة في كل منشأة ، بصرف النظر عن حجمها. يجب أن تكون للمنشأة الصغيرة أهداف مستقرة رغم أنها قد لا تذكر إلا ضمناً. وحيث أن الإدارة في المنشآت الصغيرة تكون مركزية وبها عدد أقل من مستويات السلطة ، فإنه يمكن توصيل الأهداف - بسهولة وبفاعلية - إلى المستويات الأقل من الإدارة بطريقة أكثر مباشرة وعلى أساس مستمر. وبالمثل ، فإن الصلة بين الأهداف على مستوى المنشأة والأهداف على مستوى الأنشطة تكون - عادة - واضحة ومباشرة.

وعملية تحديد المخاطر وتحليلها التي قد تمنع من تحقيق الأهداف ، تكون - في كثير من الأحيان - بأن تتلقى الإدارة العليا معلومات مباشرة من الموظفين ومن غيرهم ممن يعملون خارج المنشأة.

فيستطيع المالك المدير ، أن يتعرف على المخاطر الناشئة من عوامل خارجية عن طريق الاتصال المباشر بالعملاء ، والموردين ، وبنك المنشأة ، والمحامي ، والمراجع المستقل وغيرهم من الأطراف الخارجية. ويستطيع المدير التنفيذي الأول ، أن يتعرف على المخاطر الناشئة من عوامل داخلية عن طريق الاتصال الشخصي المباشر بجميع مستويات الموظفين. وقد يكون تقويم المخاطر في المنشآت الصغيرة بالذات فاعلا ، نظراً لأن تدخل المدير التنفيذي الأول والمديرين الرئيسيين الآخرين، قد يعنى في كثير من الأحيان أن المخاطر ، يتم تقديرها بواسطة أشخاص على اتصال بالمعلومات الملانة ولديهم فهم جيد بآثارها.

وقد تكون الآليات في المنشآت الصغيرة لإدارة المخاطر اليومية المعتادة ، بالإضافة إلى المخاطر - التي تنشأ من ظروف أقل اعتياداً ، نظراً لتغيرات مهمة في الظروف مثل: (تعليمات جديدة ، انكماش اقتصادي ، أو التوسع في خط إنتاج) - غير رسمية بدرجة عالية ، إلا أنها مع ذلك فاعلة. فاللقاءات غير الرسمية نفسها بين المدير التنفيذي الأول ورؤساء المجموعات والأطراف الخارجية التي توفر معلومات مفيدة في تحديد المخاطر ، من الممكن - أيضاً - أن توفر الإجماع لتحليلها واتخاذ قرارات لكيفية إدارتها.

ويمكن تصميم خطط العمل بسرعة لوجود عدد أقل من الأشخاص. وبالمثل ، فإن التنفيذ قد يتم في الحال ، لأن المدير التنفيذي الأول ، أو المديرين الرئيسيين ، يقومون بزيارة المجموعات المتأثرة بالمشكلة ، أو يتحدث مع العملاء ، أو المديرين الذين تتم الاستجابة لاحتياجاتهم. كما يستطيعون - أيضاً - القيام بالمتابعة - عند اللزوم - لضمان اتخاذ الإجراءات الضرورية.

التقويم :

يركز القائم بالتقويم على طريقة الإدارة لوضع الأهداف ، وتحليل المخاطر وإدارة التغير ، بما في ذلك ارتباطها وملاءمتها بأنشطة المنشأة. وفيما يلي قائمة بالموضوعات التي قد ينظر فيها القائم بالتقويم. وهذه القائمة ليست جامعة مانعة. كما أن كل بند فيها ، قد لا ينطبق على كل منشأة ، ولكنها ، على كل حال ، تصلح بوصفها نقطة بداية.

الأهداف على مستوى المنشأة :

- مدى قيام الأهداف على مستوى المنشأة بتوفير بيانات واسعة وإرشادات عما تريد المنشأة تحقيقه ، ومع ذلك تكون محددة بالدرجة الكافية ، بحيث ترتبط - مباشرة - بهذه المنشأة.
- الفاعلية التي يتم بها توصيل الأهداف - على مستوى المنشأة - إلى الموظفين ومجلس الإدارة.
- علاقة الاستراتيجيات واتساقها مع الأهداف على مستوى المنشأة.
- اتساق خطط الأعمال والموازنات مع الأهداف على مستوى المنشأة ، والخطط الاستراتيجية والأحوال الجارية.

الأهداف على مستوى الأنشطة :

- الصلة بين الأهداف على مستوى الأنشطة والأهداف على مستوى المنشأة والخطط الاستراتيجية.
 - اتساق الأهداف على مستوى الأنشطة مع بعضها.
 - ملائمة الأهداف على مستوى الأنشطة مع جميع عمليات المنشأة التشغيلية المهمة.
 - خصوصية الأهداف على مستوى المنشأة.
- كفاية الموارد المتعلقة بالأهداف :

- تحديد الأهداف التي تعد مهمة (عوامل النجاح المهمة) لتحقيق الأهداف على مستوى المنشأة.
- اشتراك جميع مستويات الإدارة في وضع الأهداف ومدى اهتمامهم بتحقيق هذه الأهداف.

المخاطر :

- كفاية الآليات لتحديد المخاطر الناشئة عن مصادر خارجية.
- كفاية الآليات لتحديد المخاطر الناشئة عن مصادر داخلية.
- تحديد المخاطر المهمة لكل هدف نشاط مهم.
- اكتمال عملية تحليل المخاطر وملاءمتها ، بما في ذلك تقدير أهمية المخاطر ، وتقدير احتمال حدوثها وتحديد التصرفات الواجب اتخاذها بشأنها.

إدارة التغيير :

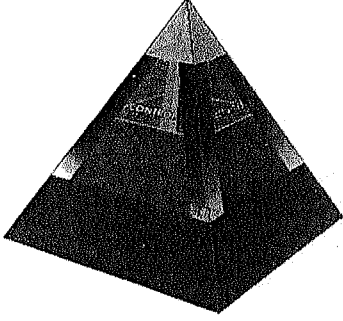
- وجود آليات لتوقع ، وتحديد ، والاستجابة للأحداث الروتينية ، أو الأنشطة التي تؤثر على تحقيق الأهداف على مستوى المنشأة ومستوى الأنشطة (عادة يتم تنفيذها بواسطة المديرين المسؤولين عن الأنشطة التي تتأثر - أكثر من غيرها - بتلك التغييرات).
- وجود آليات لتحديد ، والاستجابة للتغيرات التي - من الممكن - أن يكون لها أثر شديد الخطر وشامل على المنشأة وتتطلب عناية الإدارة العليا.

الفصل الرابع : الأنشطة الرقابية

الفصل الرابع

الأنشطة الرقابية

ملخص :



الأنشطة الرقابية هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. وهي تساعد على ضمان القيام بالإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة. وتحدث الأنشطة الرقابية خلال المنظمة بأكملها وفي جميع المستويات وفي جميع الوظائف. وهي تشمل مدى من الأنشطة المتنوعة ، مثل: الاعتماد والتصريح بالأعمال ، والتحقق ، ومذكرات التسوية ، وفحص الأداء التشغيلي ، وحماية الأصول ، والفصل بين الواجبات .

الأنشطة الرقابية ، هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة التي تم اعتمادها بشأن المخاطر. ويمكن تقسيم الأنشطة الرقابية إلى ثلاث مجموعات بناء على أهداف المنشأة التي ترتبط بها : العمليات ، التقارير المالية ، والالتزام.

وعلى الرغم من أن بعض الأنشطة الرقابية قد تتعلق بجانب واحد فقط ، إلا أن هناك تداخلاً في كثير من الجوانب. فقد يقوم هدف رقابي معين - بناءً على ظروف معينة - بالمساعدة في تحقيق أهداف المنشأة في أكثر من واحدة من المجموعات الثلاث. وعليه ، فإن الأنشطة الرقابية الخاصة بالعمليات ، قد تساعد - أيضاً - في ضمان تقارير مالية موثوق بها ، وقد تخدم تنفيذ الالتزام ، وهكذا.

على سبيل المثال ، فإن مدير مبيعات محلات توزيع قطع غيار ، ولخدمة المبيعات لمنتجات معينة ، أو لمناطق جغرافية محددة ، فإنه يتعين الحصول على تقارير فورية من رؤساء المناطق لأن مدير المبيعات يجب أن يربط هذه المعلومات بسجل المبيعات وبعمولات رجال البيع التي يتم التقرير عنها في النظام المحاسبي. وتساعد رقابة الأنشطة تلك ، في تحديد الأهداف المتعلقة بكل من التقارير المالية والتشغيلية. وفي متاجر التجزئة ، تتم الرقابة على مردودات المبيعات بأكثر من مستند ، ويتم تلخيصها لأغراض التقارير المالية. وهذا التلخيص ، يوفر - أيضاً - تحليلاً جانبياً (ثانوياً) لاستخدامات مديري المشتريات عند اتخاذ قرارات الشراء المستقبلية والرقابة على المخزون. وفي هذه الحالة ، فعلى الرغم من أن الأنشطة الرقابية تم وضعها لأغراض التقارير المالية في الأساس ، إلا أنها تساعد في خدمة العمليات.

وعلى الرغم من أن تلك المجموعات تساعد في مناقشة الرقابة الداخلية ، لكنها ليست في أهميتها كالدور الذي تلعبه في تحقيق الأهداف لنشاط معين.

أنواع الأنشطة الرقابية :

هناك أوصاف مختلفة مقترحة لأنواع الأنشطة الرقابية ، بما في ذلك الرقابة المانعة ، والرقابة المكتشفة ، والرقابة اليدوية ، والرقابة على الحاسب الآلي ، والرقابة الإدارية. ويمكن وصف الأنشطة بأهداف رقابية محددة ، مثل ضمان اكتمال ودقة معالجة البيانات. وفيما يلي بعض الأنشطة الرقابية التي

يتم القيام بها عادة من الموظفين في مستويات مختلفة من المنشأة. وقد تم عرضها لتوضيح مدى اختلاف وتنوع الأنشطة الرقابية ، ولا تمثل اقتراحا بتصنيف معين :

• الفحص ، على مستوى الإدارة العليا - يتم عمل فحص لمقارنة الأداء الفعلي بالموازنات ، والتنبؤات ، والمدد السابقة والمنافسين. وتتم متابعة المبادرات الرئيسية ، مثل اختراق السوق ، وتحسينات في طرق الإنتاج ، وحماية ثبات التكلفة ، أو برامج تخفيضها لقياس مدى التوصل إلى الأهداف الموضوعية. وتتم متابعة تنفيذ الخطط لتطوير منتجات جديدة ، أو لمشروعات مشتركة ، أو لأغراض التمويل. وتمثل الإجراءات الإدارية المتخذة لتحليل هذه التقارير ومتابعتها، أنشطة رقابية.

• الإدارة على المستوى المباشر للنشاط ، أو الوظيفة - يقوم المديرون الذين يديرون وظيفة ، أو نشاطا ، بفحص تقارير الأداء. فالمدير المسؤول في أحد البنوك عن القروض الشخصية للأفراد، يقوم بفحص تقارير الفروع ، والمناطق ، ونوع الضمان. ويراجع الاتجاهات وربط النتائج بالإحصائيات الاقتصادية والأهداف. وبالتالي ، يستقبل مديرو الفروع البيانات عن العمليات الجديدة من الموظف المسئول عن منح القروض. ويركز مديرو الفروع على قضايا الالتزام ، مثل مراجعة التقارير التي تتطلبها اللوائح بشأن الإيداعات الجديدة التي تزيد عن قيم محددة. كما تتم عمل التسويات - يوميا - بين التدفقات النقدية وصافي المراكز (المواقف) التي يتم التقرير عنها مركزيا ، والمتعلقة بعمليات التحويل والاستثمارات اليومية.

• معالجة البيانات - يتم القيام بأنشطة رقابية لمراجعة الدقة ، والاكتمال ، والتصريح بالعمليات. وتخضع البيانات التي سيتم إدخالها إلى مراجعة قبل الإدخال ، أو إلى مقارنتها مع ملفات رقابية معتمدة. فلا يتم قبول أمر أحد العملاء ، إلا بعد الرجوع إلى الملف المعتمد الخاص بالعميل وحدّ الائتمان المسموح. ويتم الرقابة على الأرقام المسلسلة للعمليات. وتُقارن مجاميع الملفات وتسوى مع الأرصدة السابقة. وتتم معالجة الاستثناءات التي تحتاج إلى متابعة ، بواسطة الموظفين الكتبة والتقرير عنها إلى المشرفين إذا لزم الأمر. وتتم الرقابة على إنشاء نظم جديدة والتغيرات في نظم قائمة ، والرقابة على الاتصال بالبيانات والملفات والبرامج. وسيتم - لاحقا - مناقشة الإجراءات الرقابية على عملية معالجة البيانات.

• الرقابة الفعلية ، أو المادية - تتم الرقابة الفعلية على المخزون ، والأوراق المالية ، والنقدية والأصول الأخرى ويتم جردها بصفة دورية ومقارنتها مع السجلات الرقابية.

• مؤشرات الأداء - يربط بين مجموعتين مختلفتين من البيانات - تشغيلية ، أو مالية - بأخرى وتحليل العلاقات والتقصي واتخاذ الإجراءات التصحيحية بما يخدم الأنشطة الرقابية. وتشمل مؤشرات الأداء ، على سبيل المثال ، انحرافات أسعار الشراء ، نسبة الأوامر التي تعد "أوامر مستعجلة ونسبة المردودات إلى مجموع الأوامر. وبتقصي النتائج غير المتوقعة ، أو الاتجاهات غير المعتادة ، تستطيع الإدارة تحديد الظروف التي تؤدي إلى خطر عدم تحقيق أهداف وظيفة معينة مثل وظيفة الشراء. وقد يستخدم المديرون هذه المعلومات لاتخاذ قرارات تشغيلية فقط، وقد يقوم المديرون بمتابعة النتائج غير المتوقعة التي تظهرها نظم التقارير المالية وفي هذه الحالة لا تخدم تقارير الأداء أغراضا تشغيلية فقط ، ولكنها قد تخدم - أيضا - أغراض الرقابة المالية.

• الفصل بين الواجبات - يتم تقسيم ، أو فصل الواجبات بين أشخاص مختلفين لتقليل خطر الأخطاء ، أو التصرفات غير الملائمة. فعلى سبيل المثال ، يتم تقسيم المسؤوليات المتعلقة بالتصريح بالعمليات وتسجيلها وحيازة الأصل المختص. والمدير الذي يصرح بالمبيعات الآجلة ، لا يكون مسؤولاً عن الاحتفاظ بحسابات وسجلات المدينين ، أو استلام المقبوضات النقدية. وبالمثل ، فإن مندوبي البيع ، لا تكون لديهم القدرة على تعديل ملفات أسعار المنتج ، أو معدلات العمولة. وهذه أمثلة قليلة ضمن مجموعة كبيرة من الإجراءات التي يتم القيام بها - يوميًا - في المشروعات. وتهدف إلى فرض الالتزام بالخطط الموضوعية ، وتساعد المنشآت على تحقيق أهدافها.

السياسات والإجراءات :

تتضمن الأنشطة الرقابية - عادة - عنصرين : الأول: وجود سياسة تحدد ما يجب عمله ، وتخدم بوصفها أساساً للعنصر الثاني ، وهو : الإجراءات اللازمة لتنفيذ السياسة.

وتلك السياسة - على سبيل المثال - قد تتطلب مراجعة الأنشطة التجارية مع العميل من خلال مدير فرع التجزئة والضمانات الممثلة في السندات الإذنية المأخوذة على العميل. والإجراء يمثل مراجعة في حد ذاته ، من حيث تقديمه في الوقت المحدد ، والأخذ بعين الاعتبار مجموعة (حزمة) العوامل المطلوبة ، مثال طبيعة وحجم (مقدار) السندات التجارية ، وعلاقتها بثروة العميل وعمر الدين.

وفي كثير من الأحيان ، يتم تبليغ السياسات شفويًا. ومن الممكن أن تكون السياسات غير المكتوبة فاعلة ، إذا مضى على السياسة زمن طويل ، وكانت مفهومة فهمًا جيدًا في التطبيق ، وكذلك في المنشآت الصغيرة ، حيث خطوط الاتصال تتضمن عددًا محدودًا من المستويات الإدارية والتفاعل الوثيق وإشراف الموظفين. ولكن ، على الرغم مما إذا كانت السياسة مكتوبة ، إلا أنه يجب تنفيذها بوعي وبضمانة وثبات. فلا يكون الإجراء مفيداً ، إذا تم تنفيذه آلياً ، ودون التركيز المستمر الفاعل على الأحوال التي تم وضع السياسة لمعالجتها.

بالإضافة إلى ما تقدم ذكره ، نجد من الضروري ، تفصي الأحوال التي تم تحديدها ، نتيجة للقيام بالإجراءات واتخاذ إجراءات تصحيحية ملائمة. وتتغير إجراءات المتابعة بتغير حجم المشروع وهيكله التنظيمي. وهي تتراوح بين تقارير رسمية في الشركات الكبيرة ، حيث تبين وحدات الأعمال أسباب عدم تحقيق الأهداف ، والإجراءات التي اتخذت لمنع تكرارها ، وبين مالك يدير مشروعه ويتفقد نفسه ويناقش مع المديرين سبب الخطأ وكيفية إصلاحه.

التكامل مع تقويم المخاطر :

بالإضافة إلى تقويم المخاطر ، يجب على الإدارة أن تحدد وأن تنفذ الإجراءات المطلوبة لمعالجة المخاطر. وتخدم تصرفات الإدارة التي تعالج المخاطر - أيضاً - في تركيز الانتباه على الأنشطة الرقابية التي يجب أن توضع لضمان تنفيذ قرارات الإدارة بطريقة سليمة في الوقت المناسب. وعلى سبيل المثال ، فعندما تضع الشركة هدف "تحقيق المبيعات المستهدفة ، أو الزيادة عنها" ، فإن المخاطر التي يجب تحديدها ، تتمثل في المعرفة غير الكافية باحتياجات العملاء الحالية والمستقبلية. والتصرف الإداري بصدد هذا الموقف ، يجب أن يشمل تحديد المخاطر بالتعرف على السجل التاريخي

للشراء بالنسبة للعملاء الحاليين ، والأخذ في الاعتبار المبادرات البحثية المتعلقة بالأسواق الجديدة. وتفيد مثل هذه التصرفات ، كنقاط يجب التركيز عليها عند وضع الأنشطة الرقابية.

والأنشطة الرقابية - في غالب الأحيان - تمثل جزءاً من العملية التي يسعى المشروع لتحقيق أهدافه من الأعمال بواسطتها. فهي ليست هدفاً في حد ذاته ، أو الإجراء الصحيح الملازم الذي يجب عمله. فالنشاط الرقابي جزء من عملية الإدارة. وفي هذا المثال ، تكون الإدارة بحاجة إلى اتخاذ خطوات لضمان تحقيق أهداف المبيعات ، والأنشطة الرقابية تخدم بوصفها الآلية التي يتم - من خلالها - إدارة تحقيق هذا الهدف. ويجب أن تشمل تلك الأنشطة الرقابية تتبّع التقدم في تطوير البيانات التاريخية المتعلقة بمشتريات العميل ، من خلال وضع الجداول الزمنية اللازمة ، والخطوات المطلوبة لضمان دقة البيانات الواجب التقرير عنها ، وبهذا الشكل ، وهذا المعنى ، تكون الرقابة قد تم وضعها أساساً للعمليات الإدارية مباشرة.

الرقابة على نظم المعلومات :

مع انتشار الاعتماد على نظم المعلومات على نطاق واسع ، تبرز حاجة إلى الرقابة على جميع هذه النظم : المالية والالتزام ، والعمليات ، صغيرة كانت ، أو كبيرة.

وتستخدم معظم المنشآت ، بما في ذلك الشركات الصغيرة ، أو الوحدات من شركات كبيرة ، الحاسب الآلي في معالجة البيانات. ونتيجة لذلك ، فإن المناقشة التالية ستتناول نظم المعلومات التي تحتوي على كل من عناصر يدوية ، أو الكترونية. وبالنسبة لنظم المعلومات اليدوية البحتة ، فإن الرقابة عليها تختلف ، وتُبنى هذه الرقابة - ولو أنها مختلفة - على المفاهيم الرقابية نفسها.

ويمكن تقسيم الأنشطة الرقابية على نظم المعلومات إلى مجموعتين كبيرتين : المجموعة الأولى: هي الأنشطة الرقابية العامة^(١) التي تتطلب على كل نظم التطبيق أو بعضها ، وتساعد على ضمان استمرار عملها السليم. والمجموعة الثانية : هي الأنشطة الرقابية على التطبيق والتي تشمل خطوات الكترونية ضمن برنامج التطبيق وما يرتبط به من إجراءات يدوية للرقابة على تشغيل الأنواع المختلفة من العمليات. وتخدم هذه الأنشطة الرقابية - معاً - ضمان اكتمال المعلومات المالية وغير المالية في النظام ودقة تلك المعلومات وصحتها.

^(١) يستخدم هذا المصطلح في الأدبيات الحالية استخدامات مختلفة ، فأحياناً يقصد بها الرقابة العامة على الحاسبات ، أو الرقابة العامة ، أو الرقابة على تكنولوجيا المعلومات. ومصطلح الرقابة العامة المستخدم في تلك المادة ، تم استخدامه ، وفقاً لمدى ملاءمته للغرض المستخدم.

الأنشطة الرقابية العامة :

تشمل الأنشطة الرقابية العامة - عادة - الأنشطة الرقابية على بيانات مركز العمليات ، واقتناء برامج النظام وصيانتها ، والإجراءات الأمنية على الاتصال ، وتطوير نظام التطبيق وصيانتها. وتنطبق هذه الأنشطة الرقابية على جميع النظم (أجهزة حاسب رئيسية، وأجهزة حاسب صغيرة والبيئة الالكترونية للمستخدم النهائي).

الأنشطة الرقابية على التشغيل بمركز المعلومات :

وتشمل هذه الأنشطة وضع المهمة وجدولتها ، وتصرفات مشغل الجهاز ، وإجراءات الاحتياطي واستئناف التشغيل ، وخطط الطوارئ ، أو الاستعادة في حالة الكوارث. وتعالج هذه الأنشطة الرقابية في بيئة معقدة ، تخطيط الطاقة وتخصيص الموارد واستخدامها. وفي حالة بيئة عالية التقنية ، تكون جدولة المهمات آلياً ، ولغة رقابة العمل متصلة مباشرة. وتقوم أدوات إدارة التخزين بتحميل ملفات البيانات - آلياً - على وسائل عالية السرعة ، انتظاراً للمهمة المقبلة. ولا يحتاج مشرف الوردية - كما كان يفعل من قبل - إلى التأشير على سجل لوحة التحكم يدوياً ، لأنها لا تطبع ؛ فالسجل يحفظ على النظام.

الأنشطة الرقابية على نظم البرامج :

وتشمل هذه الأنشطة ، الرقابة على الاقتناء والتنفيذ والصيانة الفاعلة لبرنامج : نظام التشغيل ، ونظم إدارة قواعد البيانات ، وبرامج الاتصالات ، والبرامج الأمنية ، وبرامج الخدمات التي تدير النظام وتسمح بعمل التطبيقات. ويوفر الموجه الرئيس لأنشطة وبرامج النظام ، تحميل النظام ومتابعة أداء الوظائف ومراقبته. وتستطيع برامج النظام إصدار تقارير عن استخدام برامج الخدمات ، بحيث إذا حاول أحدهم الاتصال بوظائف تعديل البيانات القوية ، فإن استخدامها - على الأقل - يتم تسجيله وعمل تقرير عنه للفحص والمتابعة.

الأنشطة الرقابية على أمن الاتصال :

اكتسبت هذه الأنشطة الرقابية اهتماماً أوسع مع نمو شبكات الاتصالات. لأن مستخدمي النظام قد يكونون في مكان قريب أو بعيد. فوجود رقابة أمنية على الاتصال تحمي النظام ، وتمنع الاتصال غير الملائم والاستخدام غير المصرح به للنظام. فإذا كانت الأنشطة الرقابية مصممة تصميمًا جيداً ، فإنها تمنع الهواة الذين يخترقون النظم ، وغيرهم من المعتدين.

ووجود أنشطة رقابية كافية على الاتصال ، مثل : تغيير أرقام الاتصال بصفة متكررة ، أو تنفيذ نظام إعادة الاتصال ضروري ، حيث يقوم النظام بإعادة الاتصال بمستخدم متوقع على رقم مصرح به بدلاً من السماح بالاتصال المباشر بالنظام قد يكون فاعلاً في منع أي اتصال غير مصرح به ، وتسمح أنشطة الرقابة بقصر اتصال المستخدمين المصرح لهم على استخدام التطبيق ، أو وظائف التطبيقات التي يحتاجون إليها لأداء مهمتهم ، وبذلك تدعم الفصل بين الواجبات. ويجب أن يكون هناك فحص متكرر - في الوقت المناسب - لملفات المستخدمين التي تسمح بالاتصال أو تقيده. ويجب إلغاء كلمات السر للموظفين الذين تركوا العمل. فبمنع الاستخدام غير المصرح به للنظام ، أو إحداث التغييرات فيه ، تتم المحافظة على سلامة البيانات والبرامج.

الرقابة على تطوير نظم التطبيق وصيانتها :

كان تطوير نظم التطبيق وصيانتها بصفة تقليدية ، من النواحي المكلفة لمعظم المنشآت . فالتكاليف الكلية لنظم المعلومات الإدارية ، والوقت المطلوب ، وخبرات الأشخاص الذين يقومون بهذه المهام ، والأجهزة والبرامج المطلوبة ، هي - جميعاً - كبيرة . ولتوفير الرقابة على تلك التكاليف ، يوجد لدى الكثير من المنشآت شكل من منهجية تطوير الأنظمة . فهي توفر البيئة اللازمة لتصميم وتنفيذ النظام ، تحديد (إطار معين ، متطلبات توثيق ، الموافقات اللازمة وفحص النظام بشأن الرقابة على المشروع وصيانتها) . ويجب أن توفر هذه المنهجية رقابة ملائمة على التغيرات في النظم التي قد تتضمن اعتماداً لطلبات التغيير ، ودراسة التغيرات ، والموازنات ، واختبار النتائج ، و(بروتوكولات) التنفيذ لضمان إتمام التغيرات بطريقة مناسبة .

ويمكن استخدام مجموعة من البرامج الشائع استخدامها ، بدلاً من الاعتماد على التطوير الذاتي (الداخلي) . فالموردون لديهم أنظمة مرنة ومتكاملة ويمكن تطويعها حسب الحاجة . وتوجد العديد من المناهج المستخدمة في تطوير النظم ، تعالج مسألة حيازة مجموعة البرامج كبديل للتطوير وتتضمن الخطوات الضرورية لتوفير الرقابة اللازمة لاختبار العمليات والقيام بها .

أنشطة الرقابة التطبيقية :

تصمم أنشطة الرقابة التطبيقية - كما يوحى بذلك اسمها - للرقابة على تطبيقات التشغيل ، بما يساعد على ضمان اكتمال تشغيل العمليات ودقتها والتصريح بها ، وصحتها . ويجب إعطاء عناية خاصة إلى الأجهزة البينية للتطبيقات ، لأنها ، كثيراً ما تكون متصلة بنظم أخرى تحتاج بدورها إلى رقابة ، لضمان أن جميع المدخلات قد تم استلامها للتشغيل وأن جميع المخرجات قد تم توزيعها بطريقة ملائمة .

وإحدى المساهمات المهمة جداً لأجهزة الحاسب الآلي - من الناحية الرقابية - قدرتها على منع الأخطاء من دخول النظام ، بالإضافة إلى اكتشافها وتصحيحها إذا وجدت . وتعتمد إجراءات الرقابة التطبيقية للقيام بهذا العمل على مراجعات التنقيح والتعديل . وتتكون هذه من: الشكل ، والوجود ، والمعقولة ومراجعات أخرى مبنية في كل تطبيق أثناء تطويره . وعندما تصمم هذه الضوابط بطريقة سليمة ؛ فإنها تساعد في توفير الرقابة على البيانات التي يتم إدخالها في النظام .

العلاقة بين الأنشطة الرقابية العامة والأنشطة الرقابية التطبيقية :

هناك ارتباط تبادلي بين هذين النوعين من الأنشطة الرقابية في نظام الحاسب الآلي ، وهناك حاجة للأنشطة الرقابية العامة لضمان قيامها بوظائفها التي تعتمد على عمليات الحاسب .

فعلى سبيل المثال ، فإن الأنشطة الرقابية التطبيقية ، مثل مخرجات التنقيح ، أو التعديل تفحص البيانات عند إدخالها في الحاسب . فهي توفر رد فعل - في الحال - عند عدم تطابق شيء ، أو كان شكله خاطئاً ، بحيث يمكن إجراء التصحيح اللازم . وهي تظهر رسائل توضح الخطأ الموجود بالبيانات ، أو قد تنتج تقارير استثناء من أجل متابعتها لاحقاً .

وإذا لم توجد رقابة عامة كافية ، فإن الاعتماد على الأنشطة الرقابية التطبيقية يكون غير ممكن ، حيث أنها تفترض أن النظام نفسه يعمل بكفاءة ، حيث تتم المقابلة مع الملف الصحيح أو أن النظام يوفر رسالة بشأن خطأ ما ويعكس المشكلة بدقة ، وأن جميع الاستثناءات تم التقرير عنها.

ومثال آخر على إحداث التوازن المطلوب بين الرقابة العامة والتطبيقية ، هو اكتمال النظام الرقابي ، وغالبا ما يتم ذلك باستخدام أنواع معينة من العمليات ، والترقيم المسبق للمستندات. تلك المستندات التي عادة ما يتم إعدادها داخليا ، مثال أوامر الشراء ، حيث يتم استخدام النماذج سابقة الترقيم. والازدواجية قد تعني وجود تعارض ، أو رفض ، وسوف يرفض النظام أي عنصر غير ملائم ، أو يبقى على حالة الشك بشأنه ، بينما يستقبل المستفيدون تقرير غير مكتمل ، أو يتضمن بعض الازدواجية ، وماذا يفعل هؤلاء الذين يعتمدون على محتويات تقرير لا يتأكدون أنه يشتمل على كل العناصر؟

والإجابة تكمن في وجود الرقابة العامة ، فالرقابة على تطوير النظم ، تتطلب مراجعة شاملة واختبار التطبيقات بشكل يضمن صحة منطقية برنامج التقرير ، وأنه قد تم اختياره ، للتأكد من أن كل الاستثناءات تم التقرير عنها. ولتوفير رقابة بعد تنفيذ التطبيق ، فإن إجراءات الرقابة على الاتصال والصيانة تضمن أن التطبيق لم يتم الاتصال به ، أو لم يغير دون تصريح ، وأن التغيرات المطلوبة والمصرح بها قد تم القيام بها. كما أن الأنشطة الرقابية على مركز بيانات التشغيل وبرامج النظم توفر الضمان اللازم بشأن استخدام الملفات الصحيحة وتحديثها بشكل ملائم.

وتقوم العلاقة بين الأنشطة الرقابية والتطبيقية والأنشطة الرقابية العامة على فكرة أن هناك حاجة إلى الأنشطة الرقابية العامة لتدعيم قيام الأنشطة الرقابية التطبيقية بوظائفها ، وهناك حاجة إلى النوعين لضمان اكتمال تشغيل المعلومات ودقتها.

قضايا مستجدة :

لقد ازداد الاهتمام بالقضايا الرقابية بالنظر إلى ظهور العديد من الوسائل التكنولوجية ، والتي من بينها أدوات التطوير المعروفة بالـ *Computer Assisted Software Engineering (CASE)* ، النماذج الأساس والتي يتم الاعتماد عليها لتطوير أنظمة جديدة ، تبادل البيانات الالكترونية. هذه التكنولوجيا تؤثر على كيفية القيام بعملية الرقابة دون الحاجة إلى تغيير المتطلبات الأساس للرقابة.

ولتوفير الرقابة المطلوبة على أنظمة المستخدم النهائي *(End-User Computing (EUC)* ، فإن الأمر يتطلب وضع سياسات شاملة في الوحدة لتطوير النظم ، والاهتمام بتشغيلها وصيانتها. ويجب التحكم في بيئة التشغيل الداخلية - بشكل مماثل - للأنشطة الرقابية التي تتم في حالة بيئة الحاسبات الكبيرة التقليدية.

وتتمثل التكنولوجيا الحديثة فيما يعرف بالذكاء الاصطناعي ، أو النظم الخبيرة. وفي المستقبل، فإن تلك النظم ستصبح جزءا لا يتجزأ من الكثير من التطبيقات ، سواء تم تطويرها من خلال قسم تشغيل البيانات ، أو من خلال المستخدم النهائي ، أو تم شراؤها. وسوف تشمل القضايا ذات العلاقة من تلك التطبيقات أكثرها ملاءمة ، وأيا من الأدوات سيتم استخدامها ، وكيف سيتم تطوير الرقابة. والعديد

من الأفراد يعتقدون بأن تلك الأنظمة ستتم مراجعتها في النهاية بطريقة مراقبة أنظمة المستخدم النهائي نفسها ، المعمول بها الآن. وعندما بدأ نظام المستخدم في الانتشار ، عبر الأفراد عن قلق مشابه قبل أن يتيقنوا من أن الرقابة يجب أن تكون كما كانت عليه في السابق ، أي من خلال أنشطة رقابية ملائمة.

أمور محددة خاصة بالمنشأة :

نظرًا لأن لكل منشأة مجموعة أهداف خاصة واستراتيجيات تنفيذ ، فسوف تكون هناك فروق في هيكل الأهداف وما يرتبط بها من أنشطة رقابية. ولو كانت لمنشأتين الأهداف والهيكله نفسها ، فإن أنشطتهما الرقابية تختلف. فستدار كل منشأة بأشخاص مختلفين يستخدمون أحكامًا فردية في الرقابة الداخلية. فضلاً عن ذلك ، تعكس الأنشطة الرقابية البيئة والصناعة التي يمارس فيها المشروع عمله ، بالإضافة إلى تعقيد هيكله التنظيمي ، وتاريخه وثقافته.

وتؤثر البيئة التي يمارس فيها المشروع عمله على المخاطر التي يتعرض لها. وقد تفرض متطلبات تقارير خارجية فريدة ، أو متطلبات قانونية ، أو رقابية خاصة. فالشركات الصناعية الكيماوية ، على سبيل المثال ، يجب أن تدير مخاطر بيئة أكبر من شركات الخدمات ، ويجب عليها أن تأخذ في الحسبان ، الأمور الخاصة بالتخلص من النفايات في إفصاحات قوائمها المالية.

وتؤثر درجة تعقيد المنشأة ، وطبيعة ونطاق أنشطتها على أنشطتها الرقابية. فربما تواجه المنشآت المعقدة ، التي لها أنشطة متنوعة ، مسائل رقابية أصعب من المنشآت البسيطة التي لها أنشطة متنوعة أقل. وتمثل المنشأة التي تتميز أعمالها باللامركزية وتأكيد الاستقلال المحلي لوحدها والابتكار ، ظروفًا رقابية مختلفة عن منشأة بها درجة عالية من المركزية. وتشمل العوامل الأخرى التي تؤثر على درجة تعقيد المنشأة ، وبالتالي على طبيعة أنشطتها الرقابية : الموقع والانتشار الجغرافي ، وشمول العمليات وتعقيدها ، وطرق معالجة المعلومات.

تؤثر جميع هذه العوامل على الأنشطة الرقابية للمنشأة التي يجب أن تصمم ، ووفقًا لهذه العوامل لتساهم في تحقيق أهداف المنشأة.

التطبيق على المنشأة الصغيرة والمتوسطة :

ليس من المحتمل أن تختلف المفاهيم التي تنطوي عليها الأنشطة الرقابية في المنشآت الصغيرة ، عنها في المنشآت الكبيرة ، ولكن الطريقة الرسمية التي تتم بها تلك الأنشطة قد تختلف. وبالإضافة إلى ذلك ، فإن المنشآت الصغيرة ، قد تجد أن بعض أنواع الأنشطة الرقابية قد لا تكون - دائمًا - ملائمة ، نظرًا للرقابة العالية الفاعلة التي تباشرها الإدارة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

وعلى سبيل المثال ، فإن الدور المباشر للمدير التنفيذي الأول CEO والمديرين الرئيسيين الآخرين - وهم بصدد خطة سوقية جديدة ، والاحتفاظ بسلطة الموافقة على منح الائتمان للعملاء والمبيعات الآجلة والمشتريات الكبيرة والهامة - يوفر رقابة قوية على تلك الأنشطة ، تقلل من الحاجة إلى أنشطة رقابية أكثر تفصيلًا. إن المعلومات المباشرة عن المبيعات للعملاء الرئيسيين وإعطاء العناية اللازمة لمراجعة المعدلات الرئيسة ومؤشرات الأداء الأخرى ، غالبًا ما تخدم الأغراض الرقابية ذات المستويات الأقل ، وعلى نحو مماثل لما يتوفر من رقابة في الشركات الكبيرة.

ويبدو أن الفصل الملانم للواجبات يمثل صعوبات في المنشآت الصغيرة ، على الأقل ظاهريًا. وعلى الرغم من ذلك ، تستطيع المنشآت الصغيرة التي لديها عدد قليل من الموظفين ، تجميع مسؤولياتهم ، بحيث تحقق الضوابط والتوازنات المطلوبة. ولكن إذا كان الأمر غير ممكن ، فإن الإشراف المباشر على الأنشطة المتعارضة بواسطة المالك المدير ، يمكنه من توفير الرقابة المطلوبة. فعلى سبيل المثال ، إذا كان هناك خطر وجود مدفوعات نقدية غير سليمة ، لا غرو أن يكون المالك المدير هو الشخص الوحيد الذي يصرح له بالتوقيع على الشيكات ، أو أن يضع نظاما يقضي بتسليم كشف حساب البنك الشهري إليه - شخصيًا - دون أن يفتح ، ليتسنى له مراجعة الشيكات المدفوعة.

وقد تمثل الأنشطة الرقابية على نظم المعلومات - وبالتحديد الأنشطة الرقابية العامة على الحاسب الآلي خاصة الأنشطة الرقابية على أمن الاتصال - مشاكل للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويرجع ذلك ، إلى الطريقة غير الرسمية التي يتم بها - في كثير من الأحيان - تنفيذ الأنشطة الرقابية. وهنا يمكن - أيضًا - إيجاد حل بالإشراف المباشر للإدارة العليا في المنشآت الأصغر حجمًا. فالتأكيد المعقول بأن أية أخطاء جوهرية سيتم اكتشافها ، يحدث نتيجة لاستخدام الإدارة المستمر للمعلومات التي يولدها النظام ، وربط هذه المعلومات بالمعرفة المباشرة بهذه الأنشطة ، بالإضافة إلى وجود بعض أنشطة رقابية رئيسة تطبق بواسطة موظفين آخرين.

التقويم :

يجب تقويم الأنشطة الرقابية في ضوء توجيهات الإدارة لمعالجة المخاطر المتعلقة بالأهداف الموضوعية لكل نشاط جوهرى. ولذلك ، سيقوم القائم بالتقويم ، بالنظر فيما إذا كانت الأنشطة الرقابية ترتبط بعملية تقويم المخاطر ، وما إذا كانت ملائمة لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. ويجب أن يتم ذلك لكل نشاط أعمال جوهرى. بما في ذلك الأنشطة الرقابية العامة على نظم المعلومات الالكترونية (يشمل ذلك كل نشاط من الأنشطة التي تم تحديدها لتقويم المخاطر - انظر الفصل الثالث). ولا يقوم القائم بالتقويم ، بالنظر - فقط - فيما إذا كانت الأنشطة الرقابية الموضوعية ملائمة بالنسبة لعملية تقويم المخاطر ، ولكنه ينظر كذلك ، فيما إذا كان تطبيقها يتم بطريقة سليمة.

الفصل الخامس : المعلومات والاتصال

الفصل الخامس

المعلومات والاتصال

ملخص :

يجب تحديد المعلومات وثيقة الصلة ، والحصول عليها وتوصيلها بالشكل ، وفي الوقت الذي يمكن الأفراد من القيام بمسؤولياتهم. وتنتج نظم المعلومات تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية ، ومالية ، وتعلق بالالتزام بالقوانين والتعليمات ، ومن ثم ، يمكن إدارة أعمال المشروع والرقابة عليه. ولا تتناول - فقط - البيانات التي تم توليدها داخلياً ، ولكنها تتناول - أيضاً - معلومات عن أحداث خارجية ، وأنشطة وأحوال ضرورية من أجل اتخاذ قرارات مدروسة تتعلق بالأعمال والتقارير الخارجية. ويجب أن يحدث ذلك ، الاتصال الفاعل بمعنى واسع ، بحيث تتدفق المعلومات إلى أسفل ، وعبر المنشأة وإلى أعلاها. ويجب أن يتلقى جميع الموظفين رسالة واضحة من الإدارة العليا ، بأن المسؤوليات الرقابية يجب أن تلقى عناية كبيرة. ويجب أن يفهموا دورهم في نظام الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلى كيفية ارتباط الأنشطة الفردية بأعمال الآخرين. ويجب أن تكون لديهم وسيلة لتوصيل المعلومات المهمة إلى أعلى. كما يجب - أيضاً - وجود اتصال فاعل مع الأطراف الخارجية ، مثل العملاء ، والموردين ، والجهات الرقابية ، والمساهمين.

يجب أن يحصل كل مشروع على المعلومات ذات العلاقة - مالية وغير مالية - التي تتعلق بالأحداث والأنشطة الخارجية والداخلية. ويجب أن تقوم الإدارة بتحديد المعلومات ذات العلاقة بإدارة المشروع. ويجب توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجون إليها بالشكل ، وفي الوقت الذي يمكنهم من القيام بمسؤولياتهم الرقابية وغير الرقابية.

المعلومات :

المعلومات مطلوبة على جميع مستويات المنشأة لإدارة المشروع. وذلك لتحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بجميع المجموعات الخاصة ب : العمليات ، والتقارير المالية ، والالتزام. وتستخدم أنواع كثيرة من المعلومات. فالمعلومات المالية ، على سبيل المثال ، لا تستخدم فقط في إعداد القوائم المالية لتوزيعها الخارجي. فهي تستخدم - أيضاً - لاتخاذ قرارات تشغيلية ، مثل مراقبة الأداء وتخصيص الموارد. فتقارير قياسات الإدارة المالية وما يرتبط بها ، تساعد في مراقبة : ربحية الأصناف المختلفة ، وأداء المدينين ، وفقاً لأنواع العملاء ، والحصة في السوق ، واتجاهات شكاوى العملاء ، وإحصائيات الحوادث. كما أن المقاييس المالية الداخلية الموثوق بها ضرورية للتخطيط ، والموازنات ، والتسعير ، وتقويم أداء الموردين ، وتقويم المشروعات المشتركة والتحالفات الأخرى.

وبالمثل ، فإن المعلومات التشغيلية ، أو الخاصة بالعمليات ، ضرورية لإعداد القوائم المالية. وتشمل العمليات الروتينية ، المشتريات والمبيعات والعمليات الأخرى ، بالإضافة إلى معلومات عن المنافسين ، وظروف الإنتاج والأحوال الاقتصادية والتي قد تؤثر على المخزون وتقويم المدينين. وقد تكون هناك حاجة إلى معلومات تشغيلية ، مثل الانبعاثات التي يحملها الهواء ، أو بيانات عن الأفراد

لتحقيق أهداف الالتزام وأهداف تقارير مالية. وهكذا ، فإن للمعلومات المستمدة من مصادر داخلية وخارجية ، مالية وغير مالية، صلة بجميع أنواع الأهداف.

ويتم تحديد المعلومات ، والحصول عليها ، وتشغيلها والتقرير عنها بواسطة نظم معلومات. وغالبًا ما يستخدم مصطلح "نظم المعلومات" بمعنى تشغيل البيانات المتعلقة بالعمليات المستمدة من مصادر داخلية ، مثل المشتريات والمبيعات ، والأنشطة التشغيلية الداخلية مثل العمليات الإنتاجية. ومن المؤكد أن نظم المعلومات - اليدوية ، أو الالكترونية ، أو الاثنين معا - تعالج هذه الأمور. ولكن مصطلح نظم المعلومات ، كما هو مستخدم هنا ، مفهومه أوسع بكثير. فنظم المعلومات تتناول -أيضًا- معلومات عن الأحداث والأنشطة والأحوال الخارجية. وتشمل هذه المعلومات : بيانات اقتصادية عن السوق ، أو عن صناعة محددة قد تكون مؤشرًا لتغيرات في الطلب على منتجات الشركة ، أو خدماتها ، وبيانات عن البضاعة والخدمات التي تحتاج إليها المنشأة لعمليات الإنتاج ، ومعلومات استخباراتية عن السوق بشأن تطور تفضيلات العملاء ، أو طلبهم ، ومعلومات عن أنشطة تطوير منتجات المنافسين ، ومعلومات عن مبادرات تشريعية ، أو رقابية.

وقد تكون نظم المعلومات رسمية ، أو غير رسمية. فالمناقشات مع العملاء ، والموردين ، والجهات الرقابية ، والموظفين ، توفر - في كثير من الأحيان - بعضًا من المعلومات الكبيرة الأهمية، من أجل تحديد المخاطر والفرص. وبالمثل ، ربما يوفر حضور اللقاءات المهنية ، أو حلقات الدراسة التي تنظمها الصناعة وعضوية المنظمات التجارية والمنظمات الأخرى معلومات عالية القيمة.

وبيصح الاحتفاظ بمعلومات تتناسب مع الاحتياجات ذا أهمية خاصة ، إذا كانت المنشأة تمارس أعمالها في ظل تغيرات رئيسة في الصناعة ، أو في حالة وجود منافسين على درجة عالية من التطور والتجديد وسريعي الحركة ، أو في حالة وجود تحولات مهمة في طلب العملاء. ويجب أن تتغير نظم المعلومات بتغير الحاجة لتدعيم أهداف جديدة للمنشأة ترتبط ، على سبيل المثال ، بتقليل مدد دورات وصول المنتجات إلى السوق، أو بالتعاقد مع منشآت خارجية على القيام ببعض الوظائف ، بدلاً من قيام المنشأة بها والتغيرات في العمالة. فهناك حاجة في مثل هذه البيانات إلى التفرقة بين مقاييس تخدم بوصفها مؤشرات إنذار مبكرة ، والبيانات المحاسبية التاريخية البحتة. فكلاهما مهم ، وربما توفر المقاييس الأخيرة عند استخدامها بفاعلية ، مؤشرات إنذار. ولكن ، لكي تصبح نظم المعلومات فاعلة ، فإنها لا يجب أن تقتصر على تحديد المعلومات المالية وغير المالية التي توجد حاجة إليها ، والحصول عليها ، ولكنها يجب أن تقوم - أيضًا - بتشغيلها والتقرير عنها في الوقت ، وبالطريقة التي تعدّ فيها مفيدة في الرقابة على أنشطة المنشأة.

النظم الإستراتيجية والمتكاملة :

قد تكون نظم المعلومات - في كثير من الأحيان - جزءًا لا يتجزأ من الأنشطة التشغيلية. فهي لا تقوم - فقط - بالحصول على المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات لإحداث الرقابة ، كما تم شرحها

أعلاه، ولكنها - أيضًا - تصمم بكثرة للقيام بمبادرات استراتيجية. وقد أظهرت دراسة حديثة⁽¹⁾، أن أهم التحديات الإدارية في التسعينات ، كان إحداث تكامل بين نظم التخطيط ، والتصميم ، والتنفيذ مع الاستراتيجية العامة للمنشأة.

نظم تدعيم المبادرات الاستراتيجية :

أدى الاستخدام الاستراتيجي للمعلومات إلى نجاح كثير من المنشآت. ومن الأمثلة المبكرة على هذه الاستخدامات ، نظم حجز شركات الطيران التي أعطت لوكالات السفر اتصالاً سهلاً بمعلومات الرحلات والحجز عليها. ومن الأمثلة التي تذكر كثيرًا - أيضًا - موردو الأدوية للمستشفيات الذي سمح للمستشفيات بوجود اتصال مباشر مع نظامه ، بحيث أدى ذلك إلى خلق ميزة تنافسية ضخمة لصالحه ، بسبب قيام هذه المستشفيات بإصدار أوامر شراء عند الحاجة إلى ذلك - في الحال - عن طريق نهاية طرفية. فهذه الأمثلة وغيرها ، تظهر حقيقة أن النظم قد تكون عاملاً مهماً في تحقيق ميزة تنافسية. ومع تعلم عالم الأعمال كيفية استخدام النظم الجديدة التي أعطت معلومات أفضل ، تمكنت كثير من المنشآت من تتبع مدى نجاح مبيعات منتجاتها في جهات مستهدفة ، وما إذا كانت بعض خطوط الإنتاج أكثر مبيعات من غيرها. فاستخدام التقنية للمساعدة على الاستجابة إلى احتياجات السوق ، يعدّ من الاتجاهات المتزايدة باستخدام النظم للتدعيم الإيجابي لاستراتيجيات الأعمال.

التكامل والتشغيل :

يوضح الاستخدام الاستراتيجي للنظم ، التحول الذي طرأ من نظم مالية بحتة إلى نظم متكاملة مع عمليات المنشأة التشغيلية. فهذه النظم تساعد في الرقابة على الأعمال ، فهي تتابع وتسجل العمليات عند حدوثها مباشرة ، بحيث تشمل - في كثير من الأحيان - كثيرًا من عمليات المنشأة في بيئة نظم متكاملة معقدة.

فنظم المعلومات ، في المنشآت الصناعية ، تدعم جميع مراحل الإنتاج. فهي تستخدم لاستلام قبول المواد الأولية واختبارها ، واختيار المكونات ومجاميعها ، والرقابة النوعية على الإنتاج التام ، وتحديث سجلات المخزون والعملاء وتوزيع المنتجات التامة.

إن أثر أنظمة التشغيل المتكاملة يحدث بشكل مفاجئ أو دراماتيكي ومثال ذلك ، نظام التخزين الآني (أو اللحظي) ، ويمكن بيان ذلك بنظم الشراء عند الحاجة تمامًا *Just-in-time (JIT)* للمخزون. فالشركات التي تستخدم هذا النظام ، تحتفظ بأقل كمية من المخزون ، وبذلك تخفض تكاليفها بدرجة كبيرة. فالنظم نفسها ، تصدر أوامر الشراء وتجدرول وصول المواد الأولية تلقائيًا ، ويتم ذلك - في كثير من الأحيان - عن طريق استخدام تبادل البيانات - الكترونياً - مع المورد. فالمنشآت التي تستخدم نظام التخزين الآني (اللحظي) ، تعتمد على هذه النظم لتحقيق أهداف الإنتاج ، لأن مثل هذه المراقبة الدقيقة ، تكون مستحيلة دون ذلك.

(1) *Systems Auditability and Control, referred to as the SAC Report (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1991), has as one of its principal objectives providing guidance on information systems and related control activities..*

وتتكامل كثير من نظم الإنتاج الحديثة - بدرجة عالية - مع النظم التنظيمية الأخرى ، وقد تشمل نظم المنشأة المالية. لذا يجب تحديث البيانات المالية والسجلات المحاسبية - تلقائياً - عند قيام النظام بتطبيقات أخرى.

والمثال الحالي ، هو على كيفية عمل تلك الأنظمة ، حيث تقوم شركة التأمين في هذه الأيام - بتسوية المستحقات (التعويضات) مباشرة. فالقائمون على التسوية يستفسرون من النظام عن الحدود القصوى للتعويض عن أنواع معينة ، للتأكد مما إذا كان المستأمن يستحق المبلغ ، وما إذا تم تحرير الشيك بالمبلغ المستحق ، والتأكد أيضاً مما إذا كان تم تحديث ملف التعويضات ، إحصاءات التعويضات ، والملفات الأخرى ذات العلاقة. وعلى العكس من ذلك ، ما يحدث في حالة الأنظمة غير المتكاملة ، والتي يقوم كل منها بتشغيل البيانات بشكل مستقل داخل كل نظام فرعي. إن الأنظمة المتكاملة ، تساعد في الرقابة على العمليات ، طالما أن التسوية تتم مباشرة وبشكل أسرع ، وأكثر كفاءة وفعالية من استخدام الطرق القديمة الورقية. فهي توفر المعلومات الحالية ، وتجيب على التساؤلات التالية : ما مقدار التعويضات التي تخص تلك الفترة ؟ وما الذي تم دفعه ؟ كما أنها تساعد على الالتزام بالمتطلبات النظامية من خلال طرح التساؤلات التالية : هل تم تشغيل المستحقات ودفعها في الوقت المحدد ؟ هل المخصصات الفنية المكونة ملائمة ؟

التقنيات المصاحبة أو المترامنة :

على الرغم من التحديات الخاصة بملاحقة الثورة في تقنية نظم المعلومات ، إلا أنه من الخطأ الاعتقاد بأن النظم الأحدث توفر رقابة أفضل لأنها أحدث. وفي الحقيقة ، قد يكون العكس كذلك. فربما تكون النظم الأقدم جربت واختبرت من خلال استخدامها وقد توفر ما هو مطلوب. ففي كثير من الأحيان تتطور نظم المنشأة لتناسب المتطلبات وتصبح مزيجاً من تقنيات عدة لتقنيات كثيرة.

ويعد اقتناء التقنية ، أحد النواحي المهمة لاستراتيجية الشركة ، وربما تكون الاختبارات فيما يتعلق بالتقنية ، عوامل حاسمة في تحقيق أهداف النمو. فالقرارات - عند اختيارها وتنفيذها - تتوقف على عوامل متعددة وتشمل الأهداف التنظيمية ، واحتياجات السوق ، ومتطلبات المنافسة. ومن المهم - أيضاً - الكيفية التي ستساعد بها هذه النظم الجديدة على تحقيق الرقابة ، وتكون بالتالي ، خاضعة للرقابة الضرورية للمساعدة في تحقيق أهداف المنشأة.

جودة المعلومات :

تؤثر جودة المعلومات التي يوفرها النظام ، على قدرة الإدارة في اتخاذ قرارات ملائمة لإدارة أهداف المنشأة والرقابة عليها.

وتوفر النظم الحديثة - في كثير من الأحيان - القدرة على الاستفسار من النظام مباشرة ، بحيث تتوفر أحدث معلومات متاحة عند الطلب.

ومن المهم جدًا ، أن تحتوي التقارير على بيانات كافية ملائمة لتدعيم الرقابة الفاعلة. وتشمل

جودة المعلومات معرفة :

- ما إذا كانت المحتويات ملائمة ؟ وهل المعلومات المطلوبة موجودة ؟
- ما إذا كانت المعلومات في التوقيت المناسب موجودة عند طلبها ؟
- ما إذا كانت المعلومات آنية ؟ وهل هي آخر معلومات متاحة ؟
- ما إذا كانت المعلومات دقيقة ؟ وهل البيانات صحيحة ؟
- ما إذا كانت المعلومات يمكن الحصول عليها ؟ وهل يمكن الحصول عليها بسهولة بواسطة الأطراف المناسبة ؟

ويجب أن يعالج تصميم النظام جميع هذه الأسئلة. فإذا لم يكن الأمر كذلك ، فمن المرجح ألا يوفر النظام المعلومات التي تتطلبها الإدارة والموظفون الآخرون.

ونظرًا لأن الحصول على المعلومات الصحيحة ، في التوقيت الملائم ، في المكان الصحيح ضروري لإحداث الرقابة ، فإن نظم المعلومات ، على الرغم من أنها مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية ، يجب أن تخضع للرقابة هي الأخرى. فمن الممكن أن تعتمد نوعية المعلومات على عمل الأنشطة الرقابية التي سبق التطرق لها في الفصل السابق.

الاتصال :

الاتصال ملازم لنظم المعلومات ، وكما سبق ذكره ، فإن نظم المعلومات يجب أن توفر معلومات للموظفين المناسبين ، بحيث يستطيعون القيام بمسؤولياتهم المتعلقة بالتشغيل ، أو العمليات ، والتقارير المالية ، والالتزام بالقوانين والتعليمات. ولكن الاتصال يجب أن يحدث بالمعنى الواسع. بحيث يعالج التوقعات ، ومسؤوليات الأفراد والمجموعات ، وأمورا أخرى مهمة.

الاتصالات الداخلية :

بالإضافة إلى تلقي بيانات مناسبة لإدارة أنشطتهم ، يحتاج جميع الموظفين - وبصفة خاصة هؤلاء الذين لهم مسؤوليات تشغيلية ، أو مالية مهمة - إلى تلقي رسالة واضحة من الإدارة العليا بأن مسؤوليات الرقابة الداخلية يجب أن تؤخذ بجدية. ووضوح الرسالة والفاعلية التي يتم بها إبلاغها ، أمران مهمان.

وبالإضافة إلى ذلك ، فالمسؤوليات المحددة يجب أن تكون واضحة ، إذ يحتاج كل فرد إلى فهم النواحي ذات العلاقة بنظام الرقابة الداخلية ، وكيف تعمل ، ودوره ومسؤولياته في النظام. وفي حالة غياب هذا الفهم ، فمن المحتمل أن تنشأ مشاكل كبيرة. ففي الشركة الواحدة - على سبيل المثال - فإن المسؤولين الرئيسيين عن الوحدة ، لابد من أن يقوموا بالتوقيع على تقرير شهري يثبت ، أو يؤكد أن تسويات معينة تم إجراؤها. هذه التقارير ينبغي توقيعها من منطلق الإحساس بالواجب وتسليمه للمختصين. ومع ذلك - وفيما بعد - قد تحدث مشاكل خطيرة لم تتم تغطيتها ، حيث تم اكتشاف أن اثنين

من رؤساء الوحدات لم يكن لديهم توقع عما يجب أن يفعلوه ، فأحدهما كان يعتقد بأن التسوية تتم - فقط - بمجرد تحديد قيمة الفرق بين المبلغين. أما الآخر ، فقد اتخذ خطوة إضافية بشأن موضوع التسوية ، معتقداً أنه قد حقق الهدف المطلوب منه عندما أتم تسوية كل عنصر بشكل مستقل.

وفي الحقيقة ، فإن العمليات المطلوبة القيام بها ، لم تكتمل ، إذا لم يتم تحديد أسباب تلك الفروقات بدقة تامة وأن الإجراءات التصحيحية الملائم قد تم اتخاذها.

ويجب على الموظفين - عند أدائهم لواجباتهم - أن يعلموا أنه عند حدوث ما لم يكن متوقعاً ، فإنه لا تجب العناية بالحدث نفسه فقط ، بل بسببه كذلك. وبهذه الطريقة ، يمكن تحديد أي ضعف متوقع في النظام واتخاذ الإجراء اللازم لمنع تكراره. فعلى سبيل المثال ، فالمعرفة بوجود مخزون غير قابل للبيع لن تؤدي - فقط - إلى تخفيض ملائم لهذا المخزون في التقارير المالية ، بل يجب - أيضاً - تحديد السبب في عدم قابلية هذا المخزون للبيع في المقام الأول.

ويجب أن يعلم الأفراد - أيضاً - كيف ترتبط أنشطتهم بعمل الآخرين. فهذه المعرفة ضرورية للتعرف على مشكلة ، أو لتحديد سببها والإجراء التصحيحي. ويجب أن يعلم الأفراد طبيعة السلوك الواجب توقعه ، أو السلوك المقبول ، وطبيعة السلوك غير المقبول. وهناك حالات لتقارير مالية تنطوي على غش قام المديرون فيها به ، تحت ضغط تحقيق أهداف الموازنة بإظهار نتائج الأعمال على غير حقيقتها. وفي عدد من هذه الحالات ، لم يذكر أحد لهؤلاء الأفراد ، أن مثل هذا التلاعب في التقارير المالية عمل غير قانوني ، أو غير سليم. وتوضح هذه النقطة ، أهمية كيفية توصيل رسائل الإدارة داخل المنشأة. فالمدير الذي يقول لمرووسيه "حقق أرقام الموازنة ولا يهمني كيف تفعل ذلك ، افعل ما أقول" هو في الحقيقة يبلغ رسالة خاطئة دون أن يعلم.

ويجب أن تكون لدى الموظفين وسيلة لتوصيل المعلومات المهمة إلى أعلى في المنظمة. فالموظفون في الصف الأول والذين لهم اتصال بموضوعات تشغيلية مهمة - يوميًا - هم في كثير من الأحيان - في أفضل وضع للإحاطة بالمشاكل عند وقوعها. وربما يعلم مندوبو البيع باحتياجات العملاء المهمة فيما يتعلق بتصميم المنتج. وقد يعلم موظفو الإنتاج بوجود قصور أو عيوب تشغيلية مكلفة. وقد يواجه موظفو المشتريات باغراءات غير سليمة من جانب الموردين. وقد يعلم موظفو قسم المحاسبة بتضخم في أرقام المبيعات ، أو المخزون ، أو بالحالات التي استخدمت فيها موارد المنشأة لمنافع شخصية.

ولصعود مثل هذه المعلومات إلى أعلى ، يجب أن تكون هناك قنوات للاتصال ورغبة جلية واضحة في الاستماع. فيجب أن يعلم الموظفون أن رؤساءهم يريدون حقيقة أن يلموا بالمشاكل وأنهم سيعالجونها بفاعلية. وقد يدرك معظم المديرين أهمية الاستماع إلى الرسائل المبلغة إليهم ، إلا أنهم نتيجة لضغط العمل اليومي ، لا يتلقون بارتياح بعض المشاكل المشروعة التي تصل إليهم. ويكون الموظفون في مثل هذه الحالات سريعي الفهم لأية إشارات تدل على أن المسؤول ليس لديه الوقت ، أو الاهتمام بمعالجة المشاكل التي قاموا باكتشافها. وتفاقمًا لمثل هذه المشاكل ، فإن المدير الذي لا يرحب بتلقي أية معلومات تسبب مناعب ، هو آخر من يعلم بأن قنوات الاتصال قد تم إقفالها بفاعلية.

وفي معظم الأحيان ، فإن خطوط التقارير العادية في المنشأة ، هي قناة الاتصال الملائمة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن هناك حاجة إلى خطوط اتصال مستقلة لتستخدم في حالة فشل خطوط الاتصال العادية ، أو في حالة عدم عملها. وتقوم بعض الشركات بتوفير قناة اتصال مباشرة بأحد المسؤولين الكبار ، أو مدير المراجعة الداخلية الأول ، والمستشار القانوني للشركة. وفي شركة أخرى يقوم المدير التنفيذي الأول بلقاء من يريد مقابلته في مساء أحد أيام الأسبوع ويعلم الجميع بأن زيارات الموظفين بسبب أي موضوع تكون محل ترحيب. ويقوم أحد كبار المديرين التنفيذيين في شركة أخرى بزيارة الموظفين في المصنع ، وبذلك يرعى وجود مناخ يساعد الناس على توصيل مشاكلهم واهتماماتهم. وفي غياب قنوات اتصال مفتوحة ، والرغبة في الاستماع ، فإن تدفق المعلومات إلى أعلى في المنشأة قد لا يتم.

ومن المهم أن يفهم الموظفون ، في جميع الحالات ، أنه لن تكون هناك إجراءات انتقامية نتيجة للتقرير عن معلومات ذات صلة. وعلى النحو الذي ذكر في الفصل الثاني ؛ فإن وجود آليات لتشجيع الموظفين على التقرير ، عن مخالفات يشك في حدوثها للقواعد السلوكية للمنشأة ، ومعاملة الذين يقومون بعمل مثل هذه التقارير ، يرسل رسالة واضحة من المنشأة. وقد كتب الكثير عن موضوع حماية الذين يقومون بتقديم بلاغات من مجهول ، خاصة في الدوائر الحكومية. فييدي بعض المعلقين قلقاً من انغماس المنشآت في التعامل ، مع تأكيدات لا صحة لها من بعض الموظفين الناقمين ، أو المستائين من أوضاعهم. وبالتأكيد من الممكن الوصول إلى حل وسط. ومن المهم أن تقوم الإدارة بتوصيل الرسالة الصحيحة ، وأن توفر سبلاً معقولة لتدقيق التقارير المشروعة إلى أعلى.

وللاتصالات بين الإدارة ومجلس الإدارة ولجانه ، أهمية كبيرة. ويجب أن تُخبر الإدارة مجلسها بأحدث معلومات عن الأداء ، والتطورات ، والمخاطر ، والمبادرات الرئيسة ، وأية أحداث ، أو ظروف ذات صلة. فكلما تحسنت الاتصالات مع مجلس الإدارة ، زادت فاعليته في القيام بمسؤولياته الإشرافية، وفي التصرف ، بوصفه مجلساً يتصف بالحكمة في الأمور المهمة وفي توفير النصيحة والرأي السديد. وبالمعيار نفسه ، يجب على مجلس الإدارة ، أن يبلغ الإدارة بالمعلومات التي يريدونها وأن يوفر التوجيه ويهتم بالتغذية العكسية.

الاتصالات الخارجية :

ليس هناك حاجة إلى وجود اتصالات ملائمة داخل المنشأة فقط ، بل خارجها أيضاً. فبوجود قنوات اتصال مفتوحة ، يمكن للعملاء والموردين توفير مدخلات عالية الأهمية حول تصميم ، أو نوعية المنتجات ، أو الخدمات ، مما يساعد الشركة على التعامل مع طلبات العملاء المتجددة ، أو تفضيلاتهم. بالإضافة إلى ذلك ، يجب أن يعرف كل من يتعامل مع المنشأة ، أن التصرفات غير السليمة ، مثل الحصول على مبالغ غير مشروعة ، أو المدفوعات الأخرى غير المشروعة لن يتم التسامح معها. فيمكن على سبيل المثال ، أن تقوم الشركات بالاتصال المباشر بمورديها بشأن توقع الشركة لتصرف موظفي الشركة الموردة في التعامل معها.

وتشير الشكاوى ، أو الاستفسارات حول الشحن ، والاستلام ، أو الفواتير ، أو الأنشطة الأخرى إلى مشاكل تتعلق بالأعمال. ويجب أن تتم دراستها بواسطة موظفين مستقلين عن الموظفين المسؤولين عن العملية الأصلية. ويجب على الموظفين أن يكونوا على استعداد لمعرفة آثار هذه الظروف ، وتقصياها واتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية.

ويجب أن توفر الاتصالات مع المساهمين ، والهيئات الرقابية ، والمحللين الماليين والأطراف الخارجية الأخرى ، معلومات ملائمة لاحتياجاتهم ، بحيث يستطيعون فهم الظروف والمخاطر التي تحيط بالمنشأة. ويجب أن تكون هذه الاتصالات ذات معنى ، وتوفر بيانات وثيقة الصلة في التوقيت المناسب، وأن تتوافق ، مع المتطلبات القانونية والرقابية.

والاتصالات الإدارية مع الأطراف الخارجية – سواء أكانت مفتوحة ، أو في المتناول وتوجد صعوبة في متابعتها ، أو تتم بشكل مختلف – تعد بمثابة رسالة داخلية عبر المنشأة.

وسائل الاتصال :

تأخذ الاتصالات أشكالاً مختلفة مثل : لوائح السياسات ، ونشرات في لوحات الإعلانات ووسائل بالفيديو. وعند توصيل الرسائل – شفويًا - في مجموعات كبيرة ، ولقاءات صغيرة ، أو لقاءات فردية ؛ فإن نبرة الصوت وحركات المتحدث تخدم في تأكيد الكلام الذي يقال.

ومن وسائل الاتصال القوية الأخرى ، التصرفات التي تقوم بها الإدارة في التعامل مع المرؤوسين. ويجب أن يدرك المديرون أنفسهم بأن "الأفعال أفضل من الأقوال". وتتأثر تصرفاتهم - بدورها - بتاريخ المنشأة وتقاليدها ، مع الاستعانة بملاحظاتهم بشأن كيفية تصرف رؤسائهم في أحوال مماثلة.

فالمنشأة التي لها تاريخ طويل وغني في إدارة أعمالها بأمانة ، والتي لها تقاليد مفهومة بواسطة جميع من يعمل فيها ، لن تجد صعوبة في توصيل رسالتها. والمنشأة التي ليس لها هذه التقاليد، من المرجح أن تحتاج إلى بذل جهد أكبر فيما يتعلق بالكيفية التي تبلغ بها رسالتها.

التطبيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة :

من المرجح أن تكون نظم المعلومات في المنشآت الأصغر حجمًا ، أقل رسمية من المنشآت الكبيرة ، ولكن دورها بالدرجة من الأهمية نفسها. فنتيجة لتقنية المعلومات والحاسب في الوقت الحاضر، يمكن تشغيل المعلومات المنتجة – داخلياً - بكفاءة وفاعلية في معظم المنشآت ، بصرف النظر عن حجمها.

وربما يكون الاتصال الداخلي الفاعل بين الإدارة العليا والموظفين أسهل في تحقيقه في المشروعات الصغيرة ، أو المتوسطة ، نظرًا لصغر حجم المنشأة وقلة مستوياتها التنظيمية ، وسهولة الاتصال بالمدير التنفيذي الأول ووجوده. ففي الحقيقة ، يحدث الاتصال الداخلي من خلال اللقاءات والأنشطة اليومية التي يشترك فيها المدير التنفيذي الأول والمديرون الرئيسون. فعلى الرغم من عدم وجود قنوات الاتصال الرسمية التي توجد – عادة - في المشروعات الكبيرة ، فإن الاتصالات اليومية

المتكررة في المنشآت الصغيرة ، مشفوعة بسياسة الباب المفتوح مع كبار المسؤولين التنفيذيين ، تتيح وجود اتصالات فاعلة. كما أن سياسة "الأفعال أفضل من الأقوال" ، قد تكون أكثر أهمية بوصفها وسيلة اتصال – سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي – في المنشآت الصغيرة ، لأن للمسؤولين التنفيذيين الكبار فرصة الاتصال التبادلي مع نسبة كبيرة من موظفي المنشأة ، وعملائها ، ومورديها.

التقويم :

ينظر القائم بالتقويم في ملاءمة نظم المعلومات والاتصال لاحتياجات المنشأة. وفيما يلي قائمة بالموضوعات التي قد تؤخذ في الحسبان. القائمة ليست جامعة ، كما أن كل بند فيها ، ليس بالضرورة أن ينطبق على كل منشأة ، ولكنها على كل حال نقطة بداية.

المعلومات :

- الحصول على معلومات خارجية وداخلية ، وتزويد الإدارة بالتقارير الضرورية عن أداء المنشأة في علاقته بالأهداف الموضوعية.
- توفير المعلومات إلى الأشخاص بالتفصيل الكافي ، وفي التوقيت المناسب لمساعدتهم على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفاعلية.
- تطوير ، أو إعادة النظر في نظم المعلومات ، بناء على خطة استراتيجية لنظم المعلومات ، متصلة بالاستراتيجية العامة للمنشأة ، ومستجيبة لتحقيق أهداف المنشأة بكاملها على مستوى الأنشطة.
- دعم الإدارة لتطوير نظم المعلومات الضرورية ، يظهره اعتماد الإدارة للموارد الملائمة ، سواء على المستوى المالي ، أو على مستوى الأفراد.

الاتصال :

- الفاعلية التي يتم بها توصيل واجبات ومسؤوليات الموظفين الرقابية.
- إنشاء قنوات اتصال تسمح للأفراد بالتقرير عن الأمور محل شك.
- استجابة الإدارة لمقترحات الموظفين ، فيما يتعلق بطرق زيادة الإنتاجية ، والجودة ، أو أية تحسينات أخرى.
- كفاية الاتصالات عبر المنشأة مثال ذلك : (بين أنشطة المشتريات والإنتاج) واكتمال المعلومات وملاءمة توقيتها وكفايتها ، بحيث تساعد الأشخاص على القيام بمسؤولياتهم بفاعلية.
- وجود قنوات اتصال مفتوحة وفاعلة مع العملاء ، والموردين ، وأطراف أخرى خارجية لتوصيل معلومات عن التغيرات في احتياجات العملاء.
- مدى معرفة الأطراف الخارجية بمعايير المنشأة الأخلاقية.
- التوجيه المناسب لإجراءات متابعة ، ملائمة من الإدارة ، نتيجة لاتصالات تم تلقيها من العملاء ، والموردين والجهات الرقابية ، أو أطراف أخرى خارجية.

الفصل السادس : مراقبة الأداء

الفصل السادس

مراقبة الأداء

ملخص :

تجب مراقبة نظم الرقابة الداخلية - وهي عملية تقيّم جودة أداء النظام عبر الزمن. ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة مراقبة أداء مستمرة ، أو تقويمات مستقلة ، أو الاثنين معاً. وتحدث عمليات المراقبة المستمرة خلال التشغيل. وتشمل أنشطة إدارة وإشراف ، منتظمة ، وتصرفات أخرى يتخذها الموظفون في أدائهم لواجباتهم. ويعتمد نطاق تكرار التقويمات المستقلة ودرجاتها - بصفة رئيسة - على تقويم المخاطر وفاعلية إجراءات مراقبة الأداء المستمرة. ويجب التقرير عن أوجه الضعف في الرقابة الداخلية إلى أعلى ، مع التقرير عن الأمور شديدة الخطر إلى الإدارة العليا ، أو مجلس الإدارة.

تتغير نظم الرقابة الداخلية بمرور الزمن ، وقد تتطور الطريقة التي تطبق بها النظم الرقابية. فالإجراءات التي كانت فاعلة في وقت ما ، قد تصبح أقل فاعلية ، أو ربما قد لا يتم القيام بها. وقد يحدث ذلك نتيجة لوجود موظفين جدد ، أو لتغير فاعلية التدريب والإشراف ، أو لوجود قيود زمنية تتعلق بالموارد ، أو بسبب ضغوط إضافية. وبالإضافة إلى ذلك ، فإن الظروف التي صمم من أجلها نظام الرقابة الداخلية - أصلاً - قد تتغير أيضاً ، مما يؤدي إلى جعلها أقل قدرة على التحذير من المخاطر التي سببتها ظروف جديدة. ونتيجة لذلك ، تحتاج الإدارة لأن تحدد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مستمراً في ملاءمته وقدرته على معالجة مخاطر جديدة أم لا.

وتتضمن مراقبة الأداء استمرار الرقابة الداخلية في العمل بفاعلية. وتتضمن هذه العملية تقديرًا بواسطة الموظفين الملائمين لتصميم الأنشطة الرقابية وتنفيذها ، بناء على توقيت مناسب ، واتخاذ الإجراءات الضرورية. وهي تنطبق على جميع الأنشطة داخل المنشأة ، وفي بعض الأحيان ، على أطراف خارجية تعاقدت معها المنشأة لأداء بعض الخدمات. وعلى سبيل المثال ، عند إسناد عمليات تشغيل المستحقات العلاجية (الصحية) إلى إدارة طرف ثالث ، ونظراً للأثر المباشر لتلك العملية على التكاليف والمنافع ، فلا بد للوحدة من مراقبة الأنظمة الإدارية والرقابة عليها.

ويمكن أن تتم مراقبة الأداء بطريقتين : من خلال أنشطة مستمرة ، أو عن طريق تقويمات مستقلة. وتصمم نظم الرقابة الداخلية إلى درجة ما - عادة - لتراقب نفسها على أساس مستمر. وتخضع درجة تكرار التقويمات المستقلة الضرورية ، بحيث تتيح للإدارة أن يكون لديها تأكيد معقول حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية لتقويم المنشأة. وعند عمل هذا التقويم يجب أن يؤخذ ما يلي في الحسبان : طبيعة حدوث تغيرات ، ودرجته ، وما يرتبط بذلك من مخاطر ، وكفاءة الأشخاص وخبرتهم الذين ينفذون الأنشطة الرقابية ، بالإضافة إلى نتائج مراقبة الأداء المستمرة. ويضمن الجمع - عادة - بين مراقبة الأداء المستمرة والتقويمات المستقلة ، أن يحتفظ نظام الرقابة الداخلية بفاعليته على مر الزمن.

ويجب أن يكون معلوماً ، أن إجراءات مراقبة الأداء المستمرة ، تُبنى في أنشطة الأعمال المتكررة للمنشأة. ونظراً لأدائها بصفة دائمة بحيث تستجيب (ديناميكياً) للتغيرات في الظروف ، ونظراً لتأصلها في المنشأة ، فإنها تكون أكثر فاعلية من الإجراءات التي يتم القيام بها فيما يتعلق بالتقويمات المستقلة.. وحيث أن التقويمات المستقلة تتم بعد الحدث ، ففي كثير من الأحيان ، يمكن تحديد المشاكل

بطريقة أسرع بواسطة إجراءات مراقبة الأداء المستمرة. وعلى الرغم من ذلك ، تقوم بعض المنشآت التي لديها أنشطة مراقبة أداء مستمرة جيدة ، بإجراء تقويم مستقل لنظام رقابتها الداخلية ، أو أجزاء منه ، كل عدد قليل من السنوات. ويجب على المنشأة التي تشعر بحاجة إلى تقويمات مستقلة متكررة ، أن تركز على طرق لزيادة فاعلية أنشطة مراقبة أدائها المستمرة ، لتأكيد عملية البناء الداخلي للرقابة ، بدلاً من إضافة أنشطة رقابية جديدة.

أنشطة مراقبة الأداء المستمرة :

تتعدد الأنشطة التي تستخدم لمراقبة فاعلية الرقابة الداخلية خلال الأعمال العادية للمنشأة. فهي تشمل أنشطة منتظمة وإشرافية من جانب الإدارة ، وعمل المقارنات ، ومذكرات التسوية ، وتصرفات أخرى متكررة.

وتشمل أمثلة أنشطة مراقبة الأداء المستمرة ما يلي :

- عند القيام بالأنشطة الإدارية العادية المنتظمة ، تحصل الإدارة المسؤولة عن التشغيل على أدلة إثبات بأن نظام الرقابة الداخلية مستمر في أدائه لوظائفه. فعندما تتكامل التقارير التشغيلية ، أو تتم التسوية بينها وبين نظام التقارير المالية ويتم استخدامها لإدارة العمليات على أساس مستمر ، فإن من المحتمل أن يتم اكتشاف الأخطاء المهمة ، أو الاستثناءات للنتائج المتوقعة بسرعة. فعلى سبيل المثال ، نجد مديري المبيعات ، والمشتريات ، والإنتاج في المواقع المختلفة ، أو في الشركات التابعة ، على اتصال بالعمليات ، ويناقشون أية تقارير تختلف - بدرجة مهمة - عن معلوماتهم عن العمليات. وتزيد فاعلية نظام الرقابة الداخلية بواسطة التقارير الكاملة وفي التوقيت المناسب والمعالجة لهذه الاستثناءات.
- تدعم الاتصالات - من أطراف خارجية - المعلومات التي تم إنتاجها داخلياً ، أو قد تشير إلى وجود مشاكل ، لأن العملاء يؤيدون - ضمناً - بيانات الفواتير بسدادهم لهذه الفواتير. وبالعكس ، فإن شكاوى العملاء عن الفواتير ، توضح وجود قصور في نظام معالجة عمليات البيع. وبالمثل ، فمن الممكن أن تؤدي التقارير من مديري الاستثمار ، عن مكاسب الأوراق المالية ، أو خسائرها والدخل منها إلى دعم ، أو لفت النظر إلى مشاكل في سجلات المنشأة. وقيام شركات التأمين بمراجعة سلامة السياسات ، توفر المعلومات اللازمة لعمليات الرقابة ، بخصوص كل من سلامة العمليات ومدى الالتزام. وقد تقوم الجهات الرقابية - أيضاً - بالاتصال بالمنشأة ، لمتابعة مدى التزامها بالقوانين والتعليمات ، أو أمور أخرى قد يكون لها علاقة بكيفية أداء نظام الرقابة الداخلية لوظائفه.
- أنشطة الهيكل التنظيمي الملائمة والإشرافية ، توفر إشرافاً على الوظائف الرقابية وتحديداً لأوجه النقص. فعلى سبيل المثال ، إن الأنشطة الكتابية التي تستخدم للرقابة على دقة العمليات واكتمال تشغيلها ، يتم - بصفة دائمة - الإشراف عليها. كذلك يتم تقسيم واجبات الموظفين ، بحيث يراقب بعضهم عمل الآخر. وهو أمر رادع آخر لعمليات الغش من جانب الموظفين ؛ لأنها تحد من قدرة الموظف على إخفاء أنشطته المشبوهة.

- تقارن البيانات التي تسجلها نظم المعلومات مع الجرد الفعلي للأصول. فمخزون البضاعة التامة الصنع ، على سبيل المثال ، قد يتم فحصه بصفة دورية. وتقارن نتائج الجرد بالسجلات المحاسبية ، وتعمل تقارير بالفروق.
 - يقوم المراجعون ، الداخليون والخارجيون - بصفة منتظمة - بتقديم توصيات عن طرق تقوية الرقابة الداخلية. وفي كثير من المنشآت ، يهتم المراجعون اهتمامًا زائدًا بتقويم تصميم الرقابة الداخلية واختبار فاعليتها. ويتم تحديد أوجه الضعف المتوقعة ، وتقدم توصيات إلى الإدارة بإجراءات بديلة ، تصاحبها - في كثير من الأحيان - معلومات مفيدة فيما يتعلق بتحديد التكلفة والمنفعة. والمراجعون الداخليون ، أو الموظفون الذين يقومون بوظائف مراجعة مماثلة ، قد يكونون مؤثرين - بالذات - في مراقبة أداء أنشطة المنشأة.
 - توفر لقاءات التدريب ، ولقاءات التخطيط واللقاءات الأخرى ، معلومات مرتدة مهمة إلى الإدارة عما إذا كانت الأنشطة الرقابية فاعلة. فبالإضافة إلى مشاكل معينة - بالذات - قد توضح موضوعات رقابية ، فإن وعي المشاركين بالرقابة يصبح ظاهرًا في كثير من الأحيان.
 - سؤال الموظفين - دوريًا - بصراحة عما إذا كانوا يفهمون القواعد السلوكية للمنشأة ويلتزمون بها. كما قد يطلب - بالمثل - من الموظفين الذين يعملون بالتشغيل ، أو الشؤون المالية ، أن يذكروا ما إذا كانت إجراءات رقابية معينة ، مثل تسوية مبالغ محددة ، يتم القيام بها بانتظام. ويتم التحقق من هذه البيانات بواسطة الإدارة ، أو بواسطة المراجعين الداخليين.
- ويتضح مما تقدم ، أن أنشطة مراقبة الأداء المستمرة ، المشار إليها ، قد تعالج نواحي مهمة في كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية.
- التقويمات المستقلة :**

بينما توفر - عادة - إجراءات مراقبة الأداء المستمرة بيانات مرتدة مهمة عن فاعلية مكونات الرقابة الأخرى ، فقد يكون من المفيد - من آن إلى آخر - النظر - بصفة مباشرة - في فاعلية النظام. ويوفر هذا - أيضًا - فرصة للنظر في الفاعلية المستمرة لإجراءات مراقبة الأداء المستمرة.

النطاق ودرجة التكرار :

تتغير تقويمات الرقابة الداخلية في نطاقها وتكرارها. ويعتمد ذلك على أهمية المخاطر التي تتم رقابتها وأهمية الأنشطة الرقابية في تقليل هذه المخاطر. فالأنشطة الرقابية التي تعالج مخاطر لها أولوية عالية والأنشطة التي تؤدي - بصفة مهمة - إلى تخفيض خطر معين ، تحظى بالتقويم بدرجة أكبر. وتقويم نظام الرقابة الداخلية بأكمله - الذي تكون الحاجة إليه - عادة - أقل تكرارًا من تقويم أنشطة رقابية محددة - قد يكون وراءه عدة أسباب ، مثل : تغير في إستراتيجية رئيسة ، أو في الإدارة ، وشراء شركات مهمة ، أو العكس ، أو تغيرات مهمة في الأعمال ، أو طرق معالجة المعلومات المالية. فإذا تقرر تقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة بأكمله ، فيجب الاهتمام بكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بجميع الأنشطة المهمة. ويتوقف نطاق التقويم - أيضًا - على أي من أنواع الأهداف الثلاثة - العمليات ، والتقارير المالية والالتزام - الذي ستتم معالجته.

من يقوم بالتقويم ؟

تأخذ التقويمات - في كثير من الأحيان - شكل تقديرات يقوم بها الشخص نفسه ، حيث يقوم الأفراد المسؤولون عن وحدة معينة ، أو وظيفة ، بتحديد فاعلية الرقابة لأنشطتهم. فالمسؤول الأول لأحد المجموعات ، أو الفروع ، على سبيل المثال ، قد يوجه بعمل تقويم لنظام الرقابة الداخلية للمجموعة. وقد يقوم هو - شخصيًا - بتقدير عوامل البيئة الرقابية ، ويكلف الأفراد المسؤولين عن أنشطة أعمال المجموعة ، أو الفروع المختلفة بتقدير فاعلية مكونات الرقابة الأخرى. وقد يركز المسؤولون في خط التنظيم الرأسي انتباههم - بصفة رئيسة - على أهداف التشغيل والالتزام ، بينما قد يركز المراقب المالي على أهداف التقارير المالية. وتخضع بعد ذلك جميع النتائج لدراسة من جانب المدير التنفيذي الأول. وتنتظر إدارة الشركة - بأكملها - في التقديرات التي قامت بها المجموعة ، بالإضافة إلى تقويمات الرقابة الداخلية لباقي مجموعات الشركة ، أو فروعها.

ويقوم المراجعون الداخليون - عادة - بتقويمات للرقابة الداخلية بوصفها جزءًا من واجباتهم العادية المنتظمة ، أو بناء على طلب خاص من مجلس الإدارة ، أو الإدارة العليا ، أو المديرين التنفيذيين لإحدى الشركات التابعة ، أو الفروع. وبالمثل ، قد تستخدم الإدارة عمل المراجعين الخارجيين في النظر في فاعلية الرقابة الداخلية. وقد تتجمع جهود الطرفين للقيام بأية إجراءات تقويم ، ترى الإدارة ضرورتها.

عملية التقويم :

تقويم نظام الرقابة الداخلية عملية (*a process*) في حد ذاته. فبينما قد تتغير المداخل ، أو الأساليب ، إلا أنه يجب أن تخضع العملية لنظام وأن تحتوي على بعض الأمور الرئيسية. ويجب على القائم بالتقويم ، أن يفهم كل نشاط من أنشطة المنشأة وكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الذي تتم معالجته. وقد يكون من المفيد ، التركيز أولاً على الكيفية المفترضة لعمل النظام التي يشار إليها - أحيانًا - بتصميم النظام. وقد يتضمن ذلك مناقشات مع موظفي المنشأة ودراسة التوثيق الموجود.

ويجب على القائم بالتقويم ، أن يحدد كيف يعمل النظام فعلاً. فالإجراءات المصممة للعمل بطريقة معينة ، قد يتم تعديلها بمرور الوقت ، بحيث تعمل بطريقة مختلفة ، أو لا يتم القيام بها نهائياً. وفي بعض الأحيان ، قد يتم إنشاء أنشطة رقابية جديدة ، إلا أنها لا تكون معروفة للأشخاص الذين وصفوا النظام ولا تكون داخلة في التوثيق المتاح. ولتحديد العمل الفعلي للنظام ، فإن ذلك قد يتم تحقيقه بإجراء مناقشات مع الأشخاص الذين يقومون بالإجراءات الرقابية ، أو يتأثرون بها ، وبفحص سجلات أداء الأنشطة الرقابية ، أو بخليط من الإجراءات.

ويجب على القائم بالتقويم ، تحليل تصميم نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التي تم القيام بها. كما يجب أن يتم القيام بالتحاليل بإجراء المقارنة مع المعايير المعلنة ، بحيث يكون الهدف النهائي تحديد ما إذا كان النظام يوفر تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بأهداف المنشأة المعلنة.

المنهجية :

توجد تشكيلة واسعة متاحة من منهجيات التقويم وأدواته ، بما في ذلك قوائم مراجعة ، واستبيانات ، وأساليب خرائط التدفق. وتعرض الأساليب الكمية في كتب الإدارة والكتب الأكاديمية. وتعرض - أيضاً - قوائم بالأهداف الرقابية ، تحدد الأهداف العامة للرقابة الداخلية.

تقوم بعض الشركات بمقارنة أنظمتها للرقابة الداخلية مع نظم منشآت أخرى ، ويشار إلى ذلك عامة ، باسم القياس على قاعدة. فتستطيع إحدى الشركات ، على سبيل المثال ، قياس نظامها بالمقارنة بشركات لها شهرة ، من حيث وجود نظم رقابية داخلية جيدة جداً. وقد تتم المقارنة مباشرة ، مع شركة أخرى ، أو تحت إشراف الاتحادات التجارية ، أو الصناعية. وقد يستطيع مستشارون إداريون توفير معلومات مقارنة ، وقد تساعد وظائف فحص - قرين في بعض الصناعات - إحدى الشركات بتقويم نظامها بنظم قرنائها. وهناك حاجة إلى كلمة تحذير. فعند مقارنة نظم رقابة داخلية ، يجب أن تؤخذ في الحسبان الفروق التي توجد - دائماً - في الأهداف ، والحقائق والظروف. ويجب أن يؤخذ في الحسبان ، المكونات الخمسة الفردية للرقابة الداخلية والقيود على الرقابة الداخلية (انظر: الفصل السابع).

التوثيق :

يتغير مدى توثيق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع حجم المنشأة ، وتعقدها والعوامل الأخرى المشابهة. ذلك ، أن لدى المنشأة الكبيرة لوائح وسياسات مكتوبة ، وخرائط تنظيمية رسمية ، وتوصيف مكتوب للوظائف ، وتعليمات للتشغيل ، وخرائط تدفق لنظم المعلومات ، وهكذا. أما بالنسبة للشركات الصغيرة ، فإن لديها توثيقاً أقل بدرجة كبيرة.

وكثير من الأنشطة الرقابية ، يكون غير رسمي وغير موثق ، ومع ذلك ، يتم القيام بتلك الأنشطة بانتظام ، وتكون عالية الفاعلية. ويمكن اختبار هذه الأنشطة الرقابية بالطرق نفسها التي تختبر بها الأنشطة الرقابية الموثقة. فعدم توثيق الأنشطة الرقابية ، لا يعنى أن نظام الرقابة الداخلية ليس فاعلاً ، أو لا يمكن تقويمه ؛ إلا أن وجود مستوى ملائم من التوثيق ، يؤدي - فعلاً - إلى جعل التقويم أكثر كفاءة. وهو مفيد في نواحٍ أخرى : فهو يسهل على الموظفين فهم كيف يعمل النظام ، وكيفية قيامهم بأدوارهم الخاصة ، ويجعل تعديلها أسهل عند اللزوم.

وقد يقرر القائم بالتقويم ، أن يوثق عملية التقويم نفسها. ويقوم هو - عادة - بالاعتماد على التوثيق الموجود لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وعادة ما يستكمل ذلك بتوثيق إضافي للنظام ، بالإضافة إلى وصف للاختبارات والتحليلات التي تم القيام بها في عملية التقويم.

وتصبح طبيعة التوثيق ومداه ، أكثر أهمية عندما تقدم بيانات عن النظام ، أو عندما يتم تقويمه إلى أطراف إضافية. وعندما تقرر الإدارة القيام بعمل بيان إلى أطراف خارجية يتعلق بفاعلية نظام الرقابة الداخلية ، فيجب عليها أن تنظر في وضع توثيق ، والاحتفاظ به لتأييد هذا البيان. وربما يكون هذا التوثيق مفيداً ، إذا تم التشكيك في هذا البيان فيما بعد.

خطة العمل :

ربما يأخذ المديرون التنفيذيون الذين يشرفون على تقويم نظم الرقابة الداخلية للمرة الأولى ، في الحسبان ، المخطط التمهيدي المقترح التالي عن نقطة البداية وطريقة العمل :

- حدد نطاق التقويم ، في شكل أنواع الأهداف ، ومكونات وأنشطة الرقابة الداخلية التي ستعالج.
- حدد أنشطة مراقبة الأداء المستمرة التي تدل - عادة - على أن نظام الرقابة الداخلية فاعل.
- حلل عمل تقويم الرقابة بواسطة المراجعين الداخليين ، وانظر في النتائج المتعلقة بالرقابة للمراجعين الخارجيين.
- حدد الأولويات بوحدات المنشأة ، أو المكونات ، أو خلاف ذلك من النواحي العالية المخاطر التي تستدعي الالتفات إليها في الحال.
- بناء على ما سبق ، ضع برنامج تقويم ، مكوناً من مقاطع قصيرة الأجل وطويلة الأجل.
- جمّع الأطراف الذين سيقومون بالتقويم ، وانظروا - معا - لا في النطاق والمدة الزمنية فحسب ، وإنما في المنهجية ، والإدارات التي ستستخدم ، والمداخلات من المراجعين الداخليين والخارجيين والجهات الرقابية ، ووسائل التقرير عن النتائج والتوثيق للتوقع.
- راقب تقدم العمل ، وقم بمراجعة الملاحظات.
- تأكد من أن إجراءات المتابعة الضرورية قد اتخذت ، وعدّل مقاطع التقويم اللاحقة. كما هو ضروري.

ويتم تفويض جزء كبير من العمل. ومن المهم - مع ذلك - أن يقوم الشخص المسؤول عن التقويم بإدارة هذه العملية إلى نهايتها.

التقرير عن القصور في نظام الرقابة الداخلية :

تظهر أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية من مصادر عديدة ، بما في ذلك إجراءات مراقبة الأداء المستمرة للمنشأة ، والتقويمات المستقلة لنظام الرقابة الداخلية والأطراف الخارجية. ويقصد هنا بمصطلح قصور بشكل عام ، بأنه أية حالة داخل نظام الرقابة الداخلية تستدعي الانتباه. ولذلك ربما يمثل العيب في النظام أي نقص مفترض ، أو متوقع ، أو حقيقي ، أو فرصة لتقوية نظام الرقابة الداخلية لتوفير احتمال أكبر لتحقيق أهداف المنشأة.

مصادر المعلومات :

أحد أفضل مصادر المعلومات عن قصور الرقابة ، هو نظام الرقابة الداخلية نفسه. حيث أن تولد أنشطة مراقبة الأداء المستمرة ، بما في ذلك أنشطة الإدارة والإشراف اليومي على الموظفين ، تولد رؤية نافذة ، أو انطباعاً من الموظفين المشتركين - مباشرة - في أنشطة المنشأة. وتكتسب هذه النافذة بشكل مباشر. وقد توفر تحديداً سريعاً للقصور. ومن المصادر الأخرى لقصور الرقابة ، التقويمات المستقلة لنظام الرقابة الداخلية. وقد تلقي التقويمات التي تقوم بها الإدارة ، والمراجعون الداخليون ، أو الموظفون الآخرون ، ضوءاً على النواحي التي تحتاج إلى تحسين.

ويوفر عددًا من الأطراف الخارجية - في كثير من الأحيان - معلومات مهمة عن عمل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وهؤلاء يشملون : العملاء ، والموردين والآخرين الذين يتعاملون مع المنشأة، والمراجع الخارجي ، والجهات الرقابية. ويجب النظر بعناية إلى التقارير من مصادر خارجية ، فيما يتعلق بمضامينها عن الرقابة الداخلية ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.

ما الذي يجب التقرير عنه ؟

ماذا يجب التقرير عنه ؟ ليس من المستطاع وجود إجابة عامة ، لأن هذا أمر غير موضوعي بدرجة كبيرة ، ومع ذلك هناك بعض المحددات التي يمكن ذكرها.

وبالتأكيد ، يجب التقرير عن جميع قصور الرقابة الداخلية التي قد تؤثر على تحقيق المنشأة لأهدافها ، إلى هؤلاء الذين يستطيعون اتخاذ التصرف الضروري ، كما سيتم شرحه في المقطع التالي. وتتغير طبيعة الأمور التي يجب توصيلها ، اعتمادًا على مسؤولية الفرد للتعامل مع الظروف التي قد تنشأ ، والأنشطة الإشرافية للمسؤولين الكبار.

وعند النظر فيما يجب توصيله ، من الضروري النظر إلى آثار النتائج. فعلى سبيل المثال ، يذكر أحد موظفي البيع ، أن العمولة على المبيعات المكتسبة قد احتسبت بطريقة غير صحيحة. ويقوم موظفو إدارة قسم الأجور بعملية تقصٍ ويجد أنه قد استخدم سعر قديم لمنتج معين ، ونشأ عن ذلك احتساب العمولة بأقل من الحقيقة وتسعير البضاعة للعملاء بسعر أقل. والإجراء الذي يمكن اتخاذه يشمل إعادة احتساب عمولات جميع موظفي البيع والفواتير ، منذ تاريخ سريان التغير في السعر. وعلى الرغم من ذلك ، لم يُعالج هذا التصرف عددًا مهمًا من الأسئلة المتعلقة بالموضوع مثلًا ، لماذا لم يستخدم السعر الجديد من أول الأمر؟ وما هي الأنشطة الرقابية الموجودة لضمان أن الزيادات في الأسعار يتم إدخالها إلى نظام المعلومات بطريقة صحيحة وفي الوقت المناسب؟ هل هناك مشكلة متعلقة ببرامج الحاسب التي تحتسب عمولات المبيعات والفواتير للعملاء؟ وإذا كان الأمر كذلك ، هل تحتاج الأنشطة الرقابية الخاصة وضع برنامج الحاسب ، أو التغيرات في البرامج إلى اهتمام؟ وهل سيحدد أحد المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية المشكلة في الوقت المناسب فيما لو لم يقوم موظف البيع المختص بإثارة مشكلة الخطأ؟

وهكذا ، فإن مشكلة تبدو بسيطة وحلها واضح قد تكون لها في الحقيقة آثار رقابية واسعة الانتشار. وهذا يؤكد الحاجة إلى التقرير عن الأخطاء ، أو المشاكل الأخرى إلى أعلى. وليس من الضروري - فقط - التقرير عن العملية المعنية ، أو الحدث ، ولكن يجب - أيضًا - إعادة تقويم الأنشطة الرقابية الخاطئة.

ويمكن القول أنه لا توجد مشكلة تافهة بحيث تجعل تقصي آثارها على الأنشطة الرقابية لا مبرر له. فإذا أخذ أحد الموظفين بضعة ريالات من سلفة للمصروفات النثرية لاستخدامه الخاص ، على سبيل المثال ، فإن ذلك قد لا يعد من الأمور المهمة في حد ذاته ، أو حتى في ضوء مقدار سلفة صندوق المصروفات النثرية بأكملها. ولذلك ، فإن تقصيصها قد يكون لا مبرر له. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذا التغاضي الظاهر عن استخدام أموال المنشأة لأغراض شخصية ، قد يرسل رسالة غير مقصودة إلى الموظفين.

لمن يرسل التقرير ؟

ترسل التقارير عن المعلومات التي يتم إنتاجها بواسطة الموظفين عن قيامهم بأنشطة أعمالهم العادية من خلال القنوات العادية إلى رؤسائهم المباشرين. ويستطيع الرئيس - بدوره - أن يرسل المعلومات إلى أعلى ، أو جانبياً ، إلى من يماثلونه في المنشأة ، بحيث تنتهي المعلومات عند أشخاص يستطيعون التصرف فيها ويجب عليهم ذلك. وكما سبق ذكره في الفصل الخامس ، يجب أن تكون هناك قنوات اتصال بديلة عن معلومات بالغة الحساسية ، مثل الأعمال غير القانونية ، أو غير المشروعة.

ويجب التقرير عن النتائج بشأن القصور في الرقابة الداخلية ، لا إلى الشخص المسؤول عن الوظيفة ، أو النشاط المختص الذي يسمح له وضعه باتخاذ إجراء تصحيحي فحسب ، بل يجب - أيضاً - إرسال التقرير إلى شخص في مستوى إداري أعلى - بدرجة واحدة على الأقل - عن الشخص المباشر المسؤول. وتمكن هذه العملية هذا الفرد من توفير التأييد المطلوب ، أو الإشراف على اتخاذ إجراء تصحيحي ، ومن الاتصال بآخرين في المنشأة والذين قد تتأثر أنشطتهم بذلك. وعندما تتعلق النتائج بعدة حدود تنظيمية في المنشأة فيجب - أيضاً - إرسال التقارير إلى جميع هذه المستويات وأن توجه إلى مستوى على درجة كافية من المسؤولية ، لضمان اتخاذ الإجراء الملائم.

توجيهات التقارير :

توفير المعلومات المطلوبة عن القصور في الرقابة الداخلية إلى الشخص المناسب ، من الأمور المهمة لاستمرار فاعلية الرقابة الداخلية. ويمكن وضع تعليمات لتحديد طبيعة المعلومات المطلوبة في مستوى معين لاتخاذ القرار.

وتُبنى هذه التعليمات على القاعدة العامة ، بأن أي مدير يجب أن يتلقى المعلومات الرقابية المطلوبة للتأثير على تصرفات ، أو سلوك الأشخاص الذين يخضعون لرئاسته ، أو لتحقيق أهداف النشاط. فالمدير التنفيذي الأول - عادة - يريد أن يعرف ، على سبيل المثال ، أية مخالفات شديدة الخطر للسياسات والإجراءات. وهو يريد - أيضاً - معلومات مؤيدة عن طبيعة الأمور التي قد تكون لها نتائج مالية مهمة ، أو آثار إستراتيجية ، أو تؤثر على سمعة المنشأة. كما يجب أن يعرف المديرون الرئيسون بالقصور في الرقابة الداخلية التي تؤثر على الوحدات الخاضعة لإدارتهم. وتشمل أمثلة ذلك ، الحالات التي تكون فيها أصول ذات قيمة نقدية معينة محل خطر ، أو عندما تكون كفاءة الموظفين ضعيفة ، أو عندما لا تجرى تسويات مالية مهمة بطريقة صحيحة. فيجب أن يتم إخبار المديرون بالقصور في الرقابة الداخلية لوحداتهم بدرجة متزايدة من التفصيل عند الانتقال إلى أسفل من سلم الهيكل التنظيمي للمنشأة.

وتوضع التعليمات بواسطة المشرفين الذين يحددون لمؤوسيتهم طبيعة الأمور التي يجب التقرير عنها. وتتغير درجة التحديد وتزداد - عادة - في المستويات الأقل من التنظيم. وقد تحد هذه التعليمات من التقارير الفاعلة ، إذا تم تحديد ما يجب التقرير عنه بطريقة ضيقة ، وقد تزيد المرونة الكافية - إذا توفرت - من فاعلية هذه العملية.

وقد يوفر الأطراف الذين يجب أن يبلغ لهم قصور نظام الرقابة الداخلية ، توجيهات محددة فيما يتعلق بالمعلومات التي يجب التقرير عنها. فقد يطلب مجلس الإدارة ، أو لجنة المراجعة ، على سبيل المثال ، من الإدارة ، أو المراجعين الداخليين ، أو المراجعين الخارجيين ، التبليغ - فقط - عن أوجه

القصور التي تتوافر فيها شروط معينة من الخطورة ، أو الأهمية. وأحد هذه المحددات المستخدمة بواسطة مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة ، هو ما يطلق عليه "الأمر التي يجب التبليغ عنها" التي تم تعريفها كما يلي :

"أي أوجه قصور مهمة في تصميم أو تنفيذ هيكل الرقابة الداخلية ، التي قد تؤثر - بصورة سلبية - على قدرة المنشأة على تسجيل ، وتشغيل ، وتخليص ، والتقرير عن البيانات المالية ، بما يتفق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية".

وهذا التعريف ، يرتبط بأهداف التقارير المالية ، ولو أن هذا المفهوم يمكن تطويره ، بحيث يشمل أهداف العمليات وأهداف الالتزام أيضا .

التطبيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة :

من المرجح ، أن تكون أنشطة مراقبة الأداء المستمرة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، أقل رسمية ، وأن تتضمن مشاركة المدير التنفيذي الأول والمديرين الرئيسيين الآخرين. فمراقبتهم للأنشطة الرقابية هي - عادة - منتج فرعي لمراقبة المشروع بكامله. ويتم تحقيقها عن طريق اتصالهم - شخصيًا - في معظم أوجه الأعمال ، إن لم يكن في جميعها. فاتصالهم الوثيق بالعمليات ، يظهر - في كثير من الأحيان - انحرافات عن المتوقع وعدم دقة في البيانات التشغيلية والمالية. فالمدير المالك لمشروع صغير ، قد يزور المصنع في أحيان كثيرة ، ومجموعات التجميع والمخزن ، ومقارنة الجرد الفعلي للمخزون بالمبالغ التي تم التقرير عنها بواسطة نظام معالجة البيانات. والمعرفة المباشرة بأية شكاوى مهمة من العملاء أو الموردين ، بالإضافة إلى أية اتصالات من الجهات الرقابية ، قد تلفت نظر الإدارة في المشروعات الصغيرة ، إلى مشاكل التشغيل ، أو الالتزام والتي قد تكون مؤشرًا لانهيار في النظام الرقابية.

ومن المرجح ، أن يكون القيام بتقويمات مستقلة لنظام الرقابة الداخلية أقل حدوثًا في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، وتُعَوِّض الحاجة إلى تقويمات مستقلة بأنشطة مراقبة أداء مستمرة عالية الفاعلية. وقد يكون لدى المنشآت المتوسطة ، مراجع داخلي يقوم بتقويمات مستقلة. وفي المنشآت الصغيرة ، قد يُعهد إلى موظفي المحاسبة ببعض وظائف الأعمال التي تخدم في تقويم الأنشطة الرقابية. وقد تطلب بعض المنشآت من مراجعها الخارجي ، القيام بتقويمات لبعض أوجه الرقابة الداخلية، وربما يتم ذلك بالتناوب، بحيث توفر للمدير التنفيذي الأول معلومات عن الفاعلية.

ونظرًا لمحدودية الهياكل التنظيمية ، فإن أوجه القصور الذي تظهر في إجراءات مراقبة الأداء يمكن توصيلها بسهولة إلى الشخص الصحيح. فالموظفون في المنشأة الصغيرة يكون لديهم - عادة - فهم أوضح لأنواع المشاكل التي يحتاج الأمر إلى التقرير عنها إلى أعلى. والشئ الذي لا يكون واضحًا - دائمًا - هو: من هو المسؤول عن تحديد سبب المشكلة واتخاذ القرار التصحيحي. وهذا مهم بالدرجة نفسها ، للمنشأة الصغيرة والمتوسطة كما هو الحال بالنسبة للمنشأة الكبيرة.

التقويم :

عند النظر في مدى مراقبة الفاعلية المستمرة للرقابة الداخلية ، يجب أن يؤخذ في الحسبان ، كل من أنشطة مراقبة الأداء المستمرة والتقويمات المستقلة لنظام الرقابة الداخلية، أو لأجزاء منه. وفيما يلي قائمة بالمواضيع التي يمكن أخذها في الحسبان. وهذه القائمة ليست جامعة مانعة ، ولا تعنى أن كل موضوع ينطبق على كل منشأة ، ولكن يمكن استخدامها كنقطة انطلاق.

أنشطة مراقبة الأداء المستمرة :

- المدى الذي يحصل فيه الموظفون أثناء قيامهم بأنشطة أعمالهم العادية على أدلة إثبات عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مستمرًا في أداء وظائفه.
- مدى دعم الاتصالات من أطراف خارجية لمعلومات متولدة داخلياً ، أو ما إذا كانت توضح وجود مشاكل.
- المقارنة الدورية للمبالغ المسجلة بواسطة النظام المحاسبي ، مع الجرد الفعلي للأصول.
- مدى الاستجابة لتوصيات المراجع الداخلي والخارجي عن وسائل تقوية الرقابة الداخلية.
- المدى الذي توفره لقاءات التدريب ، ولقاءات التخطيط واللقاءات الأخرى من معلومات مرتدة إلى الإدارة ، عما إذا كانت الأنشطة الرقابية تعمل بفاعلية.
- ما إذا كان يُطلب من الموظفين - دورياً - ذكر ما إذا كانوا يفهمون ويلتزمون بالقواعد السلوكية للمنشأة وقيامهم بانتظام بأداء أنشطة رقابية مهمة.
- فاعلية أنشطة المراجعة الداخلية.

التقويمات المستقلة :

- نطاق تكرار التقويمات المستقلة للرقابة الداخلية ودرجته.
- مدى ملائمة عملية التقويم.
- ما إذا كانت منهجية تقويم النظام منطقية وملائمة.
- ملائمة مستوى التوثيق.

التقرير عن أوجه القصور :

- وجود آلية للتعرف على أوجه القصور التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية والتقرير عنها.
- ملائمة التعليمات الخاصة بالتقارير.
- ملائمة إجراءات المتابعة.

الفصل السابع : القيود على الرقابة الداخلية

الفصل السابع

القيود على الرقابة الداخلية

ملخص :

مهما أحسن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها ، فإنها لا توفر إلا تأكيداً معقولاً للإدارة ومجلس الإدارة بتحقيق أهداف المنشأة. فاحتمال تحقيق الأهداف يتأثر بقيود ملازمة في جميع نظم الرقابة الداخلية. وهذه تشمل حقائق الأحكام الشخصية للبشر في اتخاذ القرارات والتي قد تكون خاطئة وأنه قد يحدث انهيار في الرقابة الداخلية نتيجة للفشل الإنساني، مثل الخطأ البسيط أو الغلط. وبالإضافة إلى ذلك ، يمكن تخطي الرقابة عن طريق التواطؤ بين اثنين ، أو أكثر ، أو نتيجة لتخطي الإدارة لنظام الرقابة الداخلية. ومن العوامل المقيدة الأخرى الحاجة إلى النظر في تكلفة الرقابة النسبية بالنسبة إلى منفعتها.

ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها تضمن عدم فشل المنشأة. بمعنى أن المنشأة ستحقق - دائماً - أهداف عملياتها وتقريرها المالية والالتزام. وبهذا المعنى ، يُنظر إلى الرقابة الداخلية - أحياناً - بوصفها علاجاً شافياً لجميع أمراض الأعمال الحقيقية والمحتملة. وهذه النظرة خاطئة ؛ فالرقابة الداخلية ليست دواء لجميع الأمراض.

وعند النظر إلى القيود على الرقابة الداخلية ، يجب الاعتراف بمفهومين متميزين:

- الأول : أن الرقابة الداخلية - بما فيها الفاعلة - تعمل بمستويات مختلفة ، فيما يتعلق بأهداف مختلفة. فبالنسبة للأهداف المتعلقة بفاعلية وكفاءة عمليات المنشأة وتحقيق رسالتها الرئيسية ، وأهداف الربحية وما شابهها ؛ فإنه يمكن أن تساعد الرقابة الداخلية في ضمان أن تكون الإدارة على علم بتقدم المنشأة ، أو بعدم تقدمها. ولكنها لا تستطيع أن توفر تأكيداً معقولاً بتحقيق الأهداف نفسها.

- الثاني : أن الرقابة الداخلية لا تستطيع أن توفر تأكيداً مطلقاً فيما يتعلق بأي من مجموعات الأهداف الثلاثة.

وتعترف المجموعة الأولى من القيود ، بأن بعض الحوادث ، أو الظروف خارجة عن سيطرة المنشأة. وقد تم مناقشة ذلك في الفصل الثالث تحت جزئية "تحقيق الأهداف".

وتتعلق المجموعة الثانية من القيود ، بحقيقة أنه لا يوجد نظام يحقق - دائماً - ما هو مقصود منه. فأفضل ما يمكن توقعه في أي نظام للرقابة الداخلية هو الحصول على تأكيد معقول. وسيتم مناقشة ذلك في هذا الفصل.

وعليه ، فالتأكيد المعقول لا يفهم منه - ضمناً - أن نظم الرقابة الداخلية - غالباً - ما تفشل. فأغلب العوامل ، مفردة ، أو مجتمعة ، تساعد على توفير قوة لمفهوم التأكيد المعقول. فالأثر المتجمع للأنشطة الرقابية التي تخدم أهدافاً متعددة والأغراض المتعددة لطبيعة الأنشطة الرقابية ، تقلل من خطر إمكانية عدم تحقيق المنشأة لأهدافها. وبالإضافة إلى ذلك ، فإن أنشطة الأعمال اليومية العادية ومسؤوليات الأفراد الذين يعملون في مستويات مختلفة في المنشأة ، توجه إلى تحقيق أهداف المنشأة. وبالنظر في قطاع عريض من المنشآت التي لديها رقابة جيدة ، فإنه من المحتمل جداً ، أن أغليبتها تكون على علم بحركتها لتحقيق أهدافها التشغيلية ، وتقوم - دورياً - بتحقيق أهداف الالتزام ، وستنتج - بثبات

- فترة بعد فترة وسنة بعد سنة ، قوائم مالية موثوق بها. وبسبب القيود الملازمة التي سبق إيضاحها ، فإنه ليس هناك ضمان ، على سبيل المثال ، أن حدثاً ما لا يمكن السيطرة عليه ، أو غلطة ، أو تقريراً عرضياً غير مناسب قد لا يحدث على الإطلاق. وبعبارة أخرى ، فإن نظاماً فاعلاً للرقابة الداخلية ، قد يصاب بالفشل. فالتأكيد المعقول ليس هو التأكيد المطلق.

الحكم الشخصي :

تُعد فاعلية الرقابة بحقيقة الضعف الإنساني في اتخاذ قرارات الأعمال. فتتخذ هذه القرارات نتيجة لأحكام شخصية في الوقت المتاح وبناء على المعلومات الموجودة وتحت ضغوط القيام بأعمال المشروع. وقد نجد عن طريق التبصر بعد مدة من الزمن ، أن بعض القرارات التي اتخذت بناء على حكم شخصي ، تترتب عليها نتائج غير مرغوب فيها ، وقد تحتاج إلى تغيير.

إن طبيعة القرارات المرتبطة بالرقابة الداخلية والتي تعتمد على الحكم الشخصي ، سيتم الحديث عنها بالتفصيل أدناه ، وذلك أثناء مناقشة إخفاق الرقابة الداخلية وتخطي الإدارة للإجراءات الرقابية والتكاليف مقابل المنافع.

الفشل في الرقابة الداخلية :

ربما تفشل الرقابة الداخلية مع إحسان تصميمها. فقد ينسى الموظفون فهم التعليمات ، وقد يصدرن أحكاماً خاطئة ، أو يرتكبن أخطاء نتيجة للإهمال ، أو الانشغال بأكثر من عمل ، أو التعب. فالمشرف في إحدى مجموعات المحاسبة ، المسؤول عن تقصي الاستثناءات ، قد ينسى ببساطة ، أو يفشل في متابعة عملية التقصي بالقدر الكافي لاتخاذ إجراءات تصحيحية ملائمة. وقد لا يؤدي الموظفون المؤقتون الذين يحلون محل الموظفين الحاصلين على إجازات ، أو المرضى ، عملهم بطريقة صحيحة. وقد يتم تنفيذ تغييرات في النظم قبل أن يتدرب الموظفون على الاستجابة بطريقة ملائمة لمؤشرات تدل على عمل النظام بطريقة غير صحيحة.

تخطي الإدارة :

ربما لا يكون نظام الرقابة الداخلية فاعلاً إلا بالأشخاص المسؤولين عن عمله. فحتى في المنشآت التي لديها رقابة فاعلة ، والتي لديها مستويات عالية من الأمانة والوعي الرقابي ، يستطيع أحد المديرين أن يتخطى الرقابة الداخلية.

ويستخدم مصطلح "تخطي الإدارة" هنا ، بمعنًى يتجاوز السياسات والإجراءات المرسومة لأغراض غير مشروعة بقصد الكسب الشخصي ، أو إظهار المركز المالي للمنشأة أو الالتزام بالقوانين بطريقة تخالف الواقع. فربما يقوم مدير أحد الفروع ، أو إحدى الوحدات ، أو عضو في الإدارة العليا للمنشأة ، بتخطي نظام الرقابة الداخلية لأسباب عديدة ، مثل : زيادة الإيرادات في التقارير المالية لتغطية نقص غير متوقع في الحصة السوقية للمنشأة ، أو لزيادة الربحية المعلن عنها لمقابلة موازنات غير واقعية ، أو لزيادة القيمة السوقية للمنشأة قبل إصدار أسهم للجمهور ، أو بهدف بيع المنشأة لشركة أخرى ، أو لمقابلة تصورات مالية عن المبيعات ، أو الربحية لزيادة المكافآت للمديرين ، والتي تربط بالأداء ، أو لتغطية مخالفات في الوفاء بشروط عقود القروض ، أو لإخفاء عدم الالتزام بمتطلبات قانونية.

وتشمل ممارسات التخطي إعطاء بيانات كاذبة متعمدة إلى البنوك ، والمحامين والمحاسبين والبنائين ، وتعتمد إصدار وثائق وهمية ، مثل أوامر الشراء وفواتير البيع.

ويجب عدم الخلط بين تخطي الإدارة للأنشطة الرقابية وتدخل الإدارة الذي يمثل تجاوز السياسات والإجراءات المرسومة لأغراض مشروعة. فتدخل الإدارة يعد ضروريا لمعالجة عمليات وأحداث غير متكررة ، أو غير نمطية ، قد تعالج بطريقة غير ملائمة بواسطة النظام الرقابي. فتدخل الإدارة ضروري في جميع نظم الرقابة الداخلية ، لأنه لا يوجد نظام يمكن تصميمه لتوقع جميع الظروف. وتكون تصرفات الإدارة للتدخل في هذه الحالات ، معلنة وموثقة عادة ، أو تم الإفصاح عنها للموظفين الملائمين ، في حين تكون التصرفات الخاصة بتخطي الرقابة الداخلية - عادة - غير موثقة ولا يفصح عنها ، بهدف تغطية بعض الأعمال.

التواطؤ :

قد ينشأ عن التواطؤ بين شخصين ، أو أكثر فشل في النظم الرقابية. فالأفراد الذين يعملون - جماعياً - لارتكاب عمل معين وإخفائه حتى لا ينكشف ، قد يقومون بتغيير بيانات مالية ، أو معلومات إدارية أخرى بطريقة لا يمكن تحديدها بواسطة النظام الرقابي. فعلى سبيل المثال ، قد يحدث تواطؤ بين أحد الموظفين المسؤولين عن القيام بوظيفة رقابية مهمة وأحد العملاء ، أو الموردين ، أو موظف آخر. وعلى مستوى آخر ، قد تتواطأ عدة فئات من مديري المبيعات ، أو مديري المجموعات ، أو الفروع لتخطي الإجراءات الرقابية بهدف أن تتفق النتائج المعلنة مع الموازنات ، أو لبلوغ أهداف مرتبطة بحوافز.

التكاليف والعوائد :

للموارد - دائماً - محددات ، ويجب على جميع المنشآت النظر في تكاليف إنشاء نظم رقابية ومنافعها.

ولتحديد ما إذا كان من الواجب إنشاء إجراء رقابي معين ، يجب النظر في خطر الفشل والأثر المتوقع على المنشأة ، مع التكاليف المرتبطة بإنشاء الإجراء الرقابي الجديد. فعلى سبيل المثال ، ربما لا يكون من المفيد لإحدى الشركات ، أن تضع نظاماً معقداً للرقابة على المخزون لمراقبة مستويات المواد الأولية ، إذا كانت تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج منخفضة ، ولم تكن المواد قابلة للتلف السريع ، وكانت هناك مصادر توريد كثيرة ، وكانت مساحات التخزين متاحة وجاهزة في أي وقت.

وتعمل قياسات التكلفة والمنفعة لتنفيذ الأنشطة الرقابية بمستويات مختلفة من الدقة. فمن السهل ، بصفة عامة ، التعامل مع جانب التكاليف من المعادلة ، الذي يمكن - في كثير من الأحيان - قياسه - كمياً - بقدر معقول من الدقة. وتؤخذ في الحسبان - عادة - جميع التكاليف المباشرة المرتبطة بوضع النشاط الرقابي ، وكذلك التكاليف غير المباشرة ، إذا أمكن قياسها عملياً. وتضيف بعض الشركات - أيضاً - تكاليف الفرصة البديلة المرتبطة باستخدام الموارد.

ومع ذلك ، ففي حالات أخرى ، قد يكون تحديد التكاليف كمياً ، أكثر صعوبة. فربما يكون من الصعب التحديد الكمي للوقت والجهد المرتبط ، على سبيل المثال ، ببعض عوامل البيئة الرقابية ، مثل: التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية ، أو كفاءة الموظفين ، وتقييم المخاطر ، والحصول على بعض المعلومات

الخارجية مثل المعلومات الاستخبارية عن السوق ، بشأن تطور تفضيلات العملاء. ويحتاج جانب المنافع إلى تقويم أكثر موضوعية. فعلى سبيل المثال ، فإن منافع برامج تدريب فاعلة ، معلومة إلى حد كبير ، ولكن يصعب قياسها كمياً. وعلى الرغم من ذلك ، فإن بعض العوامل يمكن أن تؤخذ في الحسبان في تقدير المنافع المتوقعة ، ومنها : احتمال حدوث الحالة غير المرغوب فيها ، وطبيعة الأنشطة ، والأثر المتوقع المالي أو التشغيلي ، الذي قد يحدث للمنشأة.

وتتشعب درجة تعقيد تحديد التكلفة والمنفعة بالعلاقات التبادلية بين الأنشطة الرقابية وأعمال المشروع. فإذا كانت الأنشطة الرقابية متكاملة مع ، أو "مبنية في" عمليات المشروع وإدارته ، فمن الصعب عزل أي من تكلفتها ، أو منافعها.

وبالمثل ، ففي كثير من الأحيان تخدم مجموعة متنوعة من الأنشطة الرقابية في تخفيف أثر خطر معين. والمثال على ذلك : مردودات المبيعات. فعندما تسجل ، هل يكفي مطابقة تحديث الملفات الرئيسية لحسابات المخزون والمدينين ، مع مجموعات المردودات ؟ وهل من المطلوب - أيضاً - تحقيق أرصدة العملاء الفردية ، وإذا كان الأمر كذلك ، فإلى أي مدى ؟ وهل المطابقة الشهرية بين الملفات الفرعية والملف الرئيس كافية ؟ أو هل هناك حاجة إلى إجراءات أشمل لضمان أن السجلات الفرعية قد تم تحديثها بطريقة صحيحة عن المردودات ؟ وما هي الآليات الموجودة لتعزيز الانتباه عما إذا كانت المردودات مؤشراً لمشكلة نظام في تصميم المنتج والتصنيع والشحن وفواتير البيع ، أو خدمة العملاء ؟ فالإجابة على هذه الأسئلة تتوقف على المخاطر محل البحث في الظروف الخاصة بالموضوع ، وما يرتبط بها من تكاليف ومنافع لإنشاء كل إجراء من إجراءات الرقابة.

ويتغير تحديد التكاليف والمنافع - بدرجة كبيرة - بطبيعة أعمال المنشأة ، وعلى سبيل المثال ، فإن النظم الالكترونية التي توفر المعلومات بشكل متكرر ، تعد في غاية الأهمية لإرسال (كاتلوج) الشركة. أما بالنسبة لصناعات أخرى ، فإن المعلومات التفصيلية ، قد تكون أقل أهمية. وبالنسبة لصناعة بسيطة ، فهي ليست بحاجة إلى تحليل للتكلفة والعائد. فما يعدّ مهماً لأحد المشروعات ، قد لا يعدّ مهماً لمشروع آخر. فبسبب عدم الأهمية النسبية لنشاط معين ، أو مخاطر ذات صلة ، قد لا يكون من الضروري على الإطلاق ، عمل تحليل للتكلفة والمنفعة. فربما لا يكون الجهد اللازم للقيام بالتحليل له ما يبرره.

والتحدي الموجود ، هو إيجاد التوازن الصحيح. فالرقابة الزائدة ، مكلفة وغير منتجة. والعملاء الذين يقومون بعمل أوامرهم بالهاتف ، لن يتسامحوا في وجود إجراءات معقدة وتستغرق الكثير من الوقت. ومن جهة أخرى ، فإن وجود إجراءات رقابية قليلة ، قد يزيد من المخاطر. فوجود التوازن الملائم مطلوب في بيئة عالية المنافسة. وعلى الرغم من الصعوبات ، فإن قرارات التكلفة والمنفعة يظل اتخاذها مستمراً.

الفصل الثامن : الأدوار والمسؤوليات

الفصل الثامن

الأدوار والمسؤوليات

ملخص :

كل فرد في المنشأة عليه جزء من المسؤولية عن الرقابة الداخلية. ومع ذلك ، فالإدارة هي المسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. والمدير التنفيذي الأول ، هو المسؤول - بصفة نهائية - عن النظام الرقابي ، كما لو كان "مالكًا" له. وللمسؤولين الماليين والمحاسبين ، أهمية خاصة في الطريقة التي تمارس بها الإدارة مسؤوليتها عن الرقابة الداخلية ، على الرغم من أن جميع موظفي الإدارة يلعبون أدواراً مهمة وأنهم مسؤولون عن السيطرة على أنشطة وحداتهم. وبالمثل ، يساهم المراجعون الداخليون في الفاعلية المستمرة لنظام الرقابة الداخلية ، ولكنهم ليسوا مسؤولين - بصفة رئيسة - عن إنشاء النظام وصيانته. ويوفر مجلس الإدارة ولجنة المراجعة التابعة له ، إشرافاً مهماً على نظام الرقابة الداخلية. ويساهم عدد من الأطراف الخارجية ، مثل المراجعين الخارجيين في تحقيق أهداف المنشأة ويقدمون معلومات مفيدة في توفير الرقابة الداخلية. وعلى الرغم من ذلك ، فهم ليسوا مسؤولين عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، وليسوا جزءاً منه.

يتم توفير الرقابة الداخلية بواسطة عدد من الأطراف ، كل منهم له مسؤوليات مهمة. فمجلس الإدارة (سواء بصفة مباشرة ، أو من خلال لجانته) ، والإدارة ، والمراجعون الداخليون والموظفون الآخرون ، يقدمون - جميعاً - مساهمات مهمة لنظام فاعل للرقابة الداخلية. وترتبط بعض الأطراف الأخرى ، مثل المراجعين الخارجيين والجهات الرقابية بالرقابة الداخلية. إلا أن هناك تفرقة بين هؤلاء الذين يعدون جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، وهؤلاء الذين ليسوا كذلك ، إلا أن تصرفاتهم بالرغم من ذلك ، من الممكن أن تؤثر على النظام ، أو تساعد في تحقيق أهداف المنشأة.

فالأطراف الداخلية في المنشأة ، هي جزء من نظام الرقابة الداخلية. ويساهم كل منهم بطريقته الخاصة في وجود رقابة داخلية فاعلة ، ويقصد بذلك ، توفير تأكيد معقول لتحقيق أهداف محددة للمنشأة. وقد تساعد الأطراف الخارجية - أيضاً - المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق تصرفات توفر معلومات مفيدة للمنشأة في إحداث الرقابة ، أو عن طريق تصرفات تساهم - بصفة مستقلة - في تحقيق أهداف المنشأة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن مجرد مساهمة أحد الأطراف ، بطريقة مباشرة ، أو غير مباشرة ، في تحقيق أهداف المنشأة ، لا يجعل هذا الطرف جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

الأطراف المسؤولة :

كل فرد داخل المنشأة ، له دور ما في توفير الرقابة الداخلية. وتختلف الأدوار في مسؤوليتها ومضمونها. وفيما يلي مناقشة لأدوار كل من الإدارة ، ومجلس الإدارة ، والمراجعين الداخليين والموظفين الآخرين.

الإدارة :

الإدارة مسؤولة - بصفة مباشرة - عن جميع أنشطة المنشأة ، بما في ذلك رقابتها الداخلية. وطبيعياً أن تكون للإدارة في مستوياتها المختلفة داخل المنشأة ، مسؤوليات رقابة داخلية مختلفة. وتختلف هذه بدرجة كبيرة ، - في كثير من الأحيان - ، ويتوقف ذلك على خصائص المنشأة.

والمدير التنفيذي الأول هو أهم مسؤول في المنشأة. فهو المسؤول - بصفة نهائية - عن نظام الرقابة الداخلية كما لو كان مالكاً له. وإحدى أهم النواحي للوفاء بهذه المسؤولية ، ضمان وجود بيئة رقابية إيجابية. والمدير التنفيذي الأول أكثر من أي فرد آخر (أو وظيفة) ، يضع النغمة الصحيحة في القمة التي تؤثر على عوامل البيئة الرقابية ومكونات الرقابة الداخلية الأخرى. وتأثير المدير التنفيذي الأول على المنشأة بأكملها ، لا يحتاج إلى تأكيد. ولكن تأثيره على اختيار أعضاء مجلس الإدارة ليس من الواضح بمكان. والمدير التنفيذي الأول الذي يتمتع بقيم أخلاقية عالية ، يبذل قصارى جهده لضمان أن أعضاء مجلس إدارة المنشأة ، يعكسون هذه القيم أيضاً.

وتشمل مسؤوليات المدير التنفيذي الأول ، التأكد من أن جميع مكونات الرقابة الداخلية موجودة في مكانها الصحيح. وهو يفي بهذه المسؤولية عموماً بما يلي :

- توفير القيادة والتوجيه إلى المديرين الرئيسيين. فوجوده معهم تشكل القيم ، والمبادئ ، وسياسات التشغيل الرئيسية التي تكوّن أساس نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. فعلى سبيل المثال ، يضع المدير التنفيذي الأول والمديرون الرئيسيون ، الأهداف على مستوى المنشأة بأكملها والسياسات العريضة. وهم يتخذون قرارات فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي للمنشأة ، ومحتويات السياسات الرئيسية وكيفية توصيلها ، ونوع نظم التخطيط والتقارير التي ستستخدمها المنشأة.
- عقد اجتماعات - بصفة دورية - مع المديرين الرئيسيين المسؤولين عن المجالات الوظيفية الرئيسية - المبيعات والتسويق والإنتاج والمشتريات الإدارة المالية والموارد البشرية - لفحص مسؤولياتهم ، بما في ذلك كيفية إدارتهم لأعمالهم. وسيحصل المدير التنفيذي الأول ، على معرفة بالأنشطة الرقابية الملازمة لعملياتهم ، والتحسينات المطلوبة وحالة الجهود القائمة. وللوفاء بهذه المسؤولية ، من المهم أن يحدد المدير التنفيذي الأول بوضوح ، نوعية المعلومات التي يحتاج إليها.

والمديرون الرئيسيون لوحدات تنظيمية بالمنشأة ، مسؤولون عن الرقابة الداخلية المتعلقة بأهداف وحداتهم. فهم يقدمون التوجيه حول وضع وتطبيق سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ذات العلاقة بأهداف وحداتهم ، ويتأكدون من أنها تتسق مع الأهداف العامة للمنشأة بأكملها. فهم يوفرّون التوجيه ، على سبيل المثال ، حول الهيكل التنظيمي للوحدة وممارسات تعيين الموظفين وممارسات التدريب ، بالإضافة إلى أمور الموازنات ونظم المعلومات الأخرى التي تحقق الرقابة على أنشطة الوحدة. وبهذا المعنى ، فهم في حلقة من سلسلة المسؤولية ، فكل مسؤول تنفيذي ، هو - في الواقع - مدير تنفيذي أول في محيط مسؤوليته.

ويقوم المديرين الرئيسيون بإسناد مسؤولية إنشاء إجراءات رقابة داخلية أكثر تحديداً ، إلى موظفين مسؤولين عن الوظائف والمجموعات ، والإدارات الخاصة في الوحدة. ونتيجة لذلك ، يلعب هؤلاء المديرون الفرعيون - عادة - دوراً أكثر قرباً في تصميم إجراءات رقابة داخلية معينة وتطبيقها. ففي كثير من الأحيان ، يكون هؤلاء المديرون مسؤولين - مباشرة - عن تحديد إجراءات رقابة داخلية تتعلق بأهداف وحداتهم ، مثل وضع إجراءات لاعتماد شراء المواد الأولية ، أو قبول عملاء جدد ، أو دراسة تقارير الإنتاج لمراقبة حجم الإنتاج. وهم يقومون - أيضاً - بتقديم توصيات عن الأنشطة الرقابية ، ويراقبون تطبيقها ويجتمعون مع المديرين في المستوى الأعلى منهم ، للتقرير عن عمل الضوابط الرقابية.

وطبقا للمستويات الإدارية في المنشأة ، فإن مديري الوحدات أو ما يليهم من المديرين التنفيذيين أو الموظفين الإشرافيين ، يقومون بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية على مستوى تفصيلي ، ومسؤوليتهم تكمن في اتخاذ القرار عن الاستثناءات والمشاكل الأخرى عند نشوئها. وقد يتضمن ذلك ، تقصي أخطاء إدخال البيانات ، أو العمليات التي تظهر في تقارير الاستثناءات ، والنظر في أسباب انحرافات موازنات مصروفات المجموعات ، أو متابعة أوامر العملاء المتأخرة أو مواقف مخزون الإنتاج. ويتم تحويل الأمور المهمة ، سواء كانت متعلقة بعملية معينة ، أو كانت مؤشرا لمشاكل أكبر ، إلى مستوى إداري أعلى في المنشأة.

ويجب ألا تقتصر المسؤوليات الخاصة بكل مدير ، بالسلطات المطلوبة الممنوحة له فقط. ولكنه يجب أن يكون - أيضًا - محل محاسبة. فكل مدير يحاسب أمام من يليه في المستوى الأعلى من الإدارة ، عن الجزء الخاص به من نظام الرقابة الداخلية ، بحيث يكون المدير التنفيذي الأول مسؤولا ويحاسب عن أعماله أمام مجلس الإدارة.

وعلى الرغم من أن المستويات المختلفة من الإدارة ، لها مسؤوليات ووظائف رقابية داخلية محددة ، إلا أن تصرفاتها يجب أن تصب في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة بأكملها.

المسؤولون الماليون :

للمراقب المالي والمدير المالي والموظفين التابعين لهم ، أهمية خاصة في مراقبة الأداء ، لأن أنشطتهم تشمل جميع أجزاء المشروع. يتضمن عمل المديرين الماليين التنفيذيين - في كثير من الأحيان - وضع الموازنات والخطط على مستوى المنشأة بأكملها. وهم يتابعون ويحللون الأداء ، من الناحية التشغيلية ومدى الالتزام من الناحية المالية أيضًا. وهذه الأنشطة ، تعدّ - عادة - من الأعمال المركزية في الشركة ، إلا أن هذه المسؤولية تمتد - أيضًا - إلى مراقبة أعمال المجموعات والفروع والشركات التابعة.

وتم التأكيد على أهمية مسؤولية المحاسب الرئيس في منع واكتشاف التقارير المالية التي تنطوي على غش في تقرير لجنة تريدواي "فبحسب أنه عضو في الإدارة العليا ، يساعد مسؤول المحاسبة الرئيس في وضع النغمة الصحيحة للسلوك الأخلاقي في المنشأة، وهو مسؤول عن القوائم المالية ، ومسؤول - بصفة رئيسية - عن تصميم أداء نظام التقارير المالية للشركة ، وهو في وضع فريد ، فيما يتعلق بتحديد المواقف غير المعتادة التي تسببها التقارير المالية التي تحتوي على غش".

وعند النظر إلى مكونات الرقابة الداخلية ، فمن الواضح أن المدير المالي (رئيس الحسابات) وموظفيه يلعبون أدوارًا مهمة. فهذا الشخص ، يجب أن يكون لاعبا رئيسا عند وضع أهداف المنشأة وتقرير إستراتيجيتها ، وتحليل مخاطرها وعند اتخاذ قرارات عن كيفية إدارة التغيرات التي تؤثر على المنشأة. فهو يوفر مدخلات مهمة ، وهو في الوضع الذي يتيح له مراقبة أداء ومتابعة تنفيذ القرارات التي اتخذت.

وعليه يجب أن يكون المدير المالي (رئيس الحسابات) على درجة أهمية المسؤولين نفسها في قمة وظائف المنشأة. ومحاولة الإدارة قصر وظائفه وحصرها في المالية ، قد تؤثر - بدرجة كبيرة - على قدرة المنشأة على النجاح.

مجلس الإدارة :

تحاسب الإدارة أمام مجلس الإدارة ، أو مجلس الأمناء ، فيوفر المجلس قمة السلطة، والإرشاد والإشراف ، فباختياره للإدارة ، فإن للمجلس دوراً رئيساً في تحديد ما يتوقعه من أمانة وقيم أخلاقية ، ويستطيع أن يتيقن من توقعاته عن طريق أنشطته الإشرافية. وبالمثل ، فبالاحتفاظ بالسلطة في إصدار بعض القرارات الرئيسية ، يستطيع المجلس أن يلعب دوراً في وضع الأهداف العليا والتخطيط الاستراتيجي ، وبالإشراف الذي يوفره المجلس ، فإن للمجلس علاقة غير محددة بالرقابة الداخلية.

ولكي يكون أعضاء مجلس الإدارة فاعلين مؤثرين ، يجب أن يكونوا موضوعيين ، وقادرين ، ولديهم حب استطلاع لمعرفة معقولة بأنشطة الوحدة وبيئتها ، ويعطون الوقت الضروري للوفاء بمسؤولياتهم كأعضاء في المجلس وعليهم أن يستخدموا ما يحتاجون إليه من موارد لتقصي أي موضوعات يرونها مهمة ، ويجب أن تكون لهم قناة اتصال مفتوحة وغير مقيدة بجميع موظفي المنشأة، بما في ذلك المراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجيين ، والمستشار القانوني للمنشأة.

ويؤدي كثير من مجالس الإدارة واجباته عن طريق لجان. واستخدام هذه اللجان واهتماماتها ، يختلف من منشأة إلى أخرى ، ولكنها تشمل - في كثير من الأحيان - لجان للمراجعة ، والتعويضات (الرواتب والمكافآت والحوافز) والتمويل ، والترشيحات ، ومزايا الموظفين. وتستطيع كل لجنة أن تعطي تأكيداً محدداً لبعض مكونات الرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال ، للجنة المراجعة دور مباشر يتعلق بالتقارير المالية ، وتلعب لجنة الترشيحات دوراً مهماً في الرقابة الداخلية بنظرها في مؤهلات المرشحين لعضوية المجلس في المستقبل. وفي الحقيقة ، فإن جميع لجان المجلس - من خلال أدوارها الإشرافية - هي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية. فإذا لم تُعين لجنة معينة ، فإن ما يرتبط بها من وظائف ، يتم القيام به بواسطة المجلس نفسه.

لجنة المراجعة :

اهتمت بعض الجهات الرقابية والهيئات المهنية خلال عدد من السنوات بإنشاء لجان للمراجعة. وبالرغم من أن لجان المراجعة قد زاد الاهتمام بها حديثاً ، إلا أنها ليست مطلوبة في جميع الأحوال ، كما أن واجباتها وأنشطتها المحددة لم يتم وصفها. فلجان المراجعة لمختلف المنشآت ، لها مسؤوليات مختلفة ، ويتغير مدى انغماسها في أمور المنشأة ، من منشأة إلى أخرى.

وعلى الرغم من أن بعض التغيرات في المسؤوليات والواجبات ضرورية وملزمة، إلا أن هناك بعض الخصائص والوظائف العامة التي يجب توفرها لكي تكون اللجنة فاعلة. وأن الإدارة مسؤولة عن توفير الثقة في القوائم المالية ، ولكن وجود لجنة مراجعة فاعلة ، يلعب دوراً مهماً في ذلك. فلجنة المراجعة ، أو (المجلس نفسه ، إذا لم توجد لجنة مراجعة) ، هي في وضع فريد : فهي لديها السلطة لاستجواب الإدارة العليا عن كيفية قيامها بمسؤولياتها فيما يتعلق بالتقارير المالية ، كما أن لها السلطة لضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية. فلجنة المراجعة - بالإضافة إلى وجود وظيفة فاعلة للمراجعة الداخلية - هي في كثير من الأحيان - في أفضل وضع داخل المنشأة لتحديد الحالات التي تقوم فيها الإدارة العليا بتخطي الرقابة الداخلية ، أو في غير ذلك من الأحوال ، إذا أرادت التلاعب في نتائج التقارير المالية والتصرف في تلك الحالات. وهكذا فهناك حالات تلزم لجنة المراجعة أو (المجلس) أن تقوم بدورها الإشرافي إلى درجة المعالجة المباشرة للأحداث ، أو الأحوال شديدة الخطر.

وقد وضعت لجنة تريدواي إرشادات عامة تتعلق بحجم اللجنة ومدة عضويتها ، واجتماعاتها والمشاركين فيها ، وتقريرها إلى المجلس بأكمله ، وبمعرفة الأعضاء بأعمال الشركة ، وفحص خطط عمل المراجعين الداخليين والخارجيين ، وتبني المبادئ المحاسبية الجديدة ، والتقديرات المهمة ، والاحتياجات ، والفروقات المتوقعة بين السنوات المختلفة.

وقد أكدت لجنة تريدواي قيمة لجان المراجعة وأوصت أن يفرض على جميع شركات المساهمة العامة إنشاء لجان مراجعة تتكون من أعضاء مجلس إدارة المستقلين فقط. وتتطلب بورصة نيويورك وجود لجان مراجعة وتتطلب سوق نازداك لجان مراجعة يكون أغلبية أعضائها من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين. وقد اعترفت لجنة تريدواي بالصعوبات العملية التي قد تقابلها الشركات العامة الصغيرة الجديدة في توظيف عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين المؤهلين. وقد أقرت لجنة تريدواي أن الإجراءات والضوابط الرقابية الكافية يمكن أن تماثل لجنة المراجعة في وظيفتها. وعلى الرغم من أنه ليس هناك متطلب عام بوجود لجان مراجعة ، إلا أنه من الواضح أن الرقابة الداخلية تقوي بوجودها.

لجنة التعويضات :

يجب أن تعمل هذه اللجنة على أن يكون التأكيد على ترتيبات التعويضات التي تساعد على تحقيق أهداف المنشأة ولا تعطي أهمية أكثر من اللازم للنتائج في الأمد القصير على حساب الأداء طويل الأجل.

اللجنة المالية :

هذه اللجنة مفيدة في الرقابة على توفير الاعتمادات المالية الرئيسة وضمان أن موازنات النفقات الرأسمالية تتسق مع خطط التشغيل.

لجنة الترشيحات :

توفر هذه اللجنة الرقابة على اختيار المرشحين لعضوية مجلس الإدارة وربما - أيضًا - للإدارة العليا.

لجنة مزايا الموظفين :

تشرف هذه اللجنة على برامج منافع الموظفين ومزاياهم وأن تتأكد من أنها تتسق مع أهداف المنشأة وأن مسؤولية الإشراف قد تم الوفاء بها بطريقة ملائمة.

اللجان الأخرى :

قد تكون هناك لجان أخرى لمجلس الإدارة تشرف على نواح محددة ، مثل السلوك والسياسة العامة أو التقنية. وبصفة عامة لا توجد هذه اللجان إلا في بعض الشركات الكبيرة.

المراجعون الداخليون :

يفحص المراجعون الداخليون الرقابة الداخلية مباشرة ويقترحون أية تحسينات. وتنص المعايير التي أنشأها معهد المراجعين الداخليين أن نطاق المراجعة الداخلية يجب أن يشمل فحص كفاية نظام للرقابة الداخلية المنشأة ونوعية الأداء عند القيام بالواجبات المسندة ، وتقويم ذلك النظام وفاعليته. وتنص المعايير على أنه يجب على المراجعين الداخليين :

- فحص أمانة المعلومات المالية والتشغيلية ودرجة الثقة فيها والوسائل المستخدمة لتحديد هذه المعلومات وقياسها ، وتبويبها ، والتقرير عنها.
 - فحص النظم التي أنشئت لضمان الالتزام بالسياسات ، والخطط ، والإجراءات ، والقوانين ، والتعليمات التي قد يكون لها تأثير جوهري على الأعمال والتقارير وأن تقرر ما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه الأمور.
 - فحص الوسائل المصممة للمحافظة على الأصول ، والتحقق من وجود هذه الأصول عند اللزوم.
 - تقدير الاقتصاد والكفاءة التي استخدمت بها الموارد.
 - فحص العمليات والبرامج لمعرفة ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والفرعية المعلنة وما إذا كانت العمليات ، أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.
- ومن المتوقع أن تكون جميع الأنشطة داخل المنشأة في نطاق مسؤولية المراجعين الداخليين. وفي بعض المنشآت ، ترتبط وظيفة المراجعة الداخلية ارتباطاً وثيقاً بالأنشطة الرقابية على الأعمال. فعلى سبيل المثال ، قد يقوم المراجعون الداخليون - دورياً - بمراقبة جودة الإنتاج ، واختبار توقيت عمليات الشحن إلى العملاء ، أو تقويم كفاءة النسق العام للمصنع. وفي بعض المنشآت الأخرى ، قد تركز المراجعة الداخلية - بصفة رئيسية - على الالتزام ، أو الأنشطة المرتبطة بالتقارير المالية.
- وتبين معايير معهد المراجعين الداخليين ، مسؤولية المراجعين الداخليين عن الأعمال التي قد تعهد إليهم. وتذكر هذه المعايير ، ضمن أمور أخرى ، أن المراجعين الداخليين يجب أن يكونوا مستقلين عن الأنشطة التي يراجعونها. وهم يمتلكون ، أو يجب أن يمتلكوا هذا الاستقلال عن طريق وضعهم وسلطاتهم داخل المنشأة ونتيجة للاعتراف بموضوعيتهم.
- ويتضمن الوضع التنظيمي والسلطة أموراً ، مثل خط سير إرسال التقارير إلى أحد الأفراد الذين تكون لديهم السلطة الكافية لضمان القيام بمراجعة ملائمة ، والنظر في التقارير وردود الفعل لها، واختيار مدير إدارة المراجعة الداخلية وعزله ، بحيث لا يتم ذلك ، إلا باعتماد من مجلس الإدارة ، أو لجنة المراجعة ، واتصال المراجع الداخلي بمجلس الإدارة ، وسلطة المراجع الداخلي لمتابعة النتائج والتوصيات.
- ويكون المراجعون الداخليون موضوعيين ، إذا كانوا في وضع يسمح لهم بالآيخضعوا أحكامهم عن أمور المراجعة إلى آخرين. وتكمن الحماية الرئيسية لهذه الموضوعية ، في التوزيع المناسب لموظفي إدارة المراجعة الداخلية. فيجب إجراء هذا التوزيع لتجنب تضارب المصالح المتوقع ، أو الفعلي والتحيز. ويجب تغيير توزيع موظفي الإدارة دورياً ، وبالتناوب. كما يجب ألا يعهد إلى المراجعين الداخليين بأي أعمال تشغيلية. وبالمثل ، يجب ألا يتم توزيعهم على أنشطة مراجعة عملوا بها حديثاً في عمليات نقل سابقة.
- ويجب أن يكون معلوماً ، أن وظيفة المراجعة الداخلية - كما يعتقد بعض الناس - ليست مسؤولية - بصفة رئيسية - عن إنشاء نظام للرقابة الداخلية والاحتفاظ به. فهذا - كما سبق ذكره - من مسؤولية المدير التنفيذي الأول والمديرين الرئيسيين الذين لهم مسؤوليات محددة (قد يكون من بينهم مدير إدارة المراجعة الداخلية). ويلعب المراجعون الداخليون دوراً مهماً في تقويم فاعلية نظم الرقابة الداخلية وبذلك ، يساهمون في استمرار فاعلية النظام. ونظراً لوضعها التنظيمي وسلطاتها داخل المنشأة ، والموضوعية التي تمارس بها أنشطتها. فإن وظيفة المراجعة الداخلية تلعب - في كثير من الأحيان - دوراً مهماً في وجود رقابة داخلية فاعلة.

موظفو المنشأة الآخرون :

الرقابة الداخلية تعني - إلى درجة ما - مسؤولية جميع من يعملون بالمنشأة ، ولذلك يجب أن تكون جزءاً صريحاً ، أو ضمناً من التوصيف الوظيفي لكل فرد. وهذا صحيح من وجهتي النظر التاليتين :

- أولاً : يلعب جميع الموظفين - تقريباً - دوراً في إحداث الرقابة. فربما ينتجون معلومات تستخدم في نظام الرقابة الداخلية ، مثال ذلك سجلات المخزون وبيانات الأعمال تحت التشغيل وتقارير المبيعات ، أو المصروفات ، أو يتخذون قرارات أخرى تلبي الحاجة لإحداث الرقابة. وتشمل هذه الإجراءات إعداد مذكرات التسوية ، ومتابعة تقارير الاستثناءات ، والقيام بالجرد الفعلي ، أو تقصي أسباب انحرافات التكاليف ، أو مؤشرات الأداء الأخرى. فالعناية التي تتم بها هذه الأنشطة ، تؤثر - بصفة مباشرة - على فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

- ثانياً : يجب أن يكون جميع الموظفين مسؤولين عن إبلاغ مستوى تنظيمي أعلى بالمشاكل في التشغيل ، أو عدم الالتزام بالقواعد السلوكية ، أو المخالفات الأخرى للسياسة أو الأعمال غير القانونية. وتعتمد الرقابة الداخلية على الضوابط والتوازنات، بما في ذلك الفصل بين الواجبات ، وألا "يدير الموظفون وجوههم إلى الجانب الآخر". ويجب أن يفهم الموظفون الحاجة إلى مقاومة الضغوط من الرؤساء للمشاركة في أنشطة غير سليمة ، ويجب أن تكون هناك قنوات متاحة خارج قنوات العمل العادية لتسمح بالتقرير عن مثل هذه الظروف.

والرقابة الداخلية عمل كل فرد ، ويجب أن تحدد - تحديداً دقيقاً - أدوار ومسؤوليات جميع الموظفين ، وأن يتم إبلاغها لهم بفاعلية.

الأطراف الخارجية :

يستطيع عدد من الأطراف الخارجية المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة -في بعض الأحيان- بواسطة أعمال تشابه الأعمال التي تتخذها المنشأة. وفي أحيان أخرى ، قد توفر الأطراف الخارجية معلومات مفيدة للمنشأة ، في أنشطتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

المراجعون الخارجيون :

ربما لا يلعب طرف خارجي آخر ، دوراً مهماً في المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة ، خاصة في التقارير المالية ، مثل المراجع الخارجي المستقل. فهو يعطي للإدارة ومجلس الإدارة وجهة نظر فريدة ومستقلة وموضوعية ، ويساهم في تحقيق المنشأة لأهدافها الخاصة بالتقارير المالية ، بالإضافة إلى أهداف أخرى.

ففيما يتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية ، يصدر المراجع رأياً عن عدالة القوائم المالية ، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وبذلك يساهم في تحقيق أهداف التقارير المالية الخاصة بالمنشأة.

وفي حين أن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة يستطيع أن يوفر درجة من التأكيد فيما يتعلق بعدالة عرض القوائم المالية ، فإن المراجع الخارجي يرفع التأكيد إلى مستوى أعلى. وبالإضافة إلى ذلك ، فإن المراجع - في كثير من الأحيان - يوفر معلومات مفيدة للإدارة للقيام بمسؤولياتها الرقابية.

ولدى الناس مفاهيم مختلفة فيما يتعلق بالعناية التي توجه إلى نظام الرقابة الداخلية للمنشأة في عملية مراجعة القوائم المالية. فيعتقد بعضهم أن المراجع الذي يعبر عن رأي نمطي خال من التحفظات

"تنظيف" على القوائم المالية ، قد توصل إلى حقيقة أن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة فاعل. ويعتقد آخرون أن المراجع - على اقل تقدير - قد قام - بالضرورة - بفحص شامل كاف لنظام الرقابة الداخلية بحيث يستطيع تحديد جميع ، أو معظم أوجه الضعف المهمة. وكلا هذين الرأيين غير دقيق.

ولإدراك طبيعة عملية مراجعة القوائم المالية ، فمن المفيد معرفة أنه قد يكون لدى المنشأة نظام غير فاعل للرقابة الداخلية ، ومع ذلك ، يكون المراجع قادرًا على إصدار رأي بأن القوائم المالية قد تم "عرضها بعدل". ويرجع ذلك إلى أن المراجع يركز انتباهه - مباشرة - على القوائم المالية. فإذا كانت هناك حاجة إلى تصحيحات في القوائم المالية ، فإنه يمكن القيام بها ، وفي مثل هذه الحالة ، يمكن للمراجع أن يصدر رأيا "نظيفاً". فالمراجع يبدي رأياً في القوائم المالية ، وليس في نظام الرقابة الداخلية. فعدم وجود أنشطة رقابية كافية ، قد يؤثر على عملية المراجعة ، وقد يجعلها أكثر كلفة ، وذلك لحاجة المراجع إلى القيام باختبارات أكثر شمولاً لأرصدة القوائم المالية قبل تكوين رأي.

ويجب على المراجع أن يحصل على معرفة كافية بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، وذلك من أجل تخطيط عملية المراجعة. ويتغير مدى العناية التي تعطى للرقابة الداخلية من عملية مراجعة إلى أخرى. ففي بعض الأحيان ، تعطى عناية كبيرة ، وفي البعض الآخر ، يعطى قدر بسيط من العناية نسبياً. وحتى في الحالة الأولى ، لا يكون المراجع - عادة - في وضع يسمح له بتحديد جميع أوجه الضعف في الرقابة الداخلية التي قد تكون موجودة.

وفي معظم الأحيان ، يقوم مراجعو القوائم المالية بتوفير معلومات مفيدة للإدارة عند قيامها بمسؤولياتها الخاصة بالرقابة الداخلية :

- بتوصيل نتائج المراجعة ، والمعلومات التحليلية والتوصيات لاستخدامها في اتخاذ قرارات ضرورية لتحقيق الأهداف المعلنة.
- بالإبلاغ عن النتائج المتعلقة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تصل إلى علمهم ، وتوصياتهم بشأن التحسينات.

ولا ترتبط هذه المعلومات - في كثير من الأحيان - بالتقارير المالية وحسب ، ولكنها قد تشمل أنشطة التشغيل والالتزام ، وقد تساهم بطريقة مهمة في تحقيق أهداف المنشأة في هذه النواحي. ويتم التقرير عن هذه المعلومات إلى الإدارة ، وبناء على أهميتها ، إلى مجلس الإدارة ، أو لجنة المراجعة أيضاً.

الجهات التشريعية والرقابية :

تؤثر الجهات التشريعية والرقابية على نظم الرقابة الداخلية لكثير من المنشآت ، عن طريق فرض متطلبات لإنشاء نظم رقابة داخلية ، أو عن طريق فحص منشآت معينة. وتعالج كثير من القوانين والتعليمات المختصة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية فقط ، على الرغم من أن بعضهم - بصفة خاصة - ما ينطبق على هيئات حكومية ، قد يعالج أهداف العمليات والالتزام أيضاً.

ويتطلب قانون الممارسات المشبوهة مع جهات أجنبية لسنة ١٩٧٧ من شركات المساهمة العامة ، إنشاء ، والاحتفاظ بنظم رقابة داخلية محاسبية تفي بأهداف محددة. وتطبق قوانين وتعليمات (فدرالية) أخرى على برامج المساعدة (الفيدرالية) التي تعالج أنشطة متعددة ، وتنص على إجراءات رقابة داخلية مطلوبة. ويتطلب قانون المراجعة الوحيد لسنة ١٩٨٤ من مراجعين مستقلين ، التقرير عن التزام

الوحدات بالمتطلبات ، مثل التعليمات الخاصة بصناعات معينة كالخدمات المالية. ويتطلب قانون الضمان (الفيدرالي) للودائع لسنة ١٩٩١ ، أن تقوم بعض البنوك بالتقرير عن فاعلية رقابتها الداخلية على التقارير المالية ، وأن يصحب ذلك تقرير فحص تأكيدات من محاسب قانوني مستقل.

وتقوم بعض الجهات الرقابية - مباشرة - بفحص المنشآت التي تخضع لمسؤوليتها الإشرافية. فعلى سبيل المثال ، يقوم فاحصون بفحص بنوك (فدرالية) وبنوك ولايات ، ويركزون اهتمامهم - في كثير من الأحيان - على بعض أوجه نظم الرقابة الداخلية لهذه البنوك. وتقوم هذه الجهات الرقابية بتقديم توصيات، وفي بعض الأوقات ، يكون لها السلطة في فرض ما تريد.

وهكذا ، فإن الجهات التشريعية والرقابية تؤثر على نظم الرقابة الداخلية للمنشآت بطريقتين : فهي قد تنشئ قواعد قد تكون الدافع إلى إدارة المنشأة لضمان أن نظم الرقابة الداخلية تفي بالحد الأدنى من المتطلبات القانونية والرقابية. ونتيجة لفحص منشأة معينة ، فهي توفر معلومات تستخدم بواسطة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. كما توفر توصيات ، وأحيانا توجيهات إلى الإدارة فيما يتعلق بالتحسينات المطلوبة في نظام الرقابة الداخلية.

الأشخاص الذين يتعاملون مع المنشأة :

العملاء ، والموردون وآخرون ممن يقومون بأعمال مع المنشأة ، مصدر مهم للمعلومات المستخدمة في القيام بالأنشطة الرقابية :

- قد يقوم أحد العملاء ، على سبيل المثال ، بإبلاغ الشركة بتأخير في مواعيد الشحن ، أو برداءة جودة المنتج ، أو بعدم الوفاء بمتطلبات العميل للمنتج ، أو الخدمة.
- قد يقوم أحد البائعين بإرسال كشوف حساب ، أو معلومات تتعلق بالبضاعة التي تم شحنها ، أو التي في مرحلة الشحن ، والتي قد تستخدم في تحديد الفروق وإجراء التسوية بين الحسابات.
- قد يقوم مورد محتمل بإخطار الإدارة العليا بطلب أحد الموظفين الحصول على رشوة.

فهذه الظروف توفر معلومات قد تكون - في بعض الأحيان - مهمة جدا للمنشأة في تحقيق أهدافها. ويجب أن تكون لدى المنشأة آليات لتلقي مثل هذه المعلومات واتخاذ الإجراء المناسب. والإجراء المناسب يجب أن يشمل - أيضًا - تقصى مصدر المشكلة وأسبابها وإصلاحها.

المحللون الماليون ، الجهات التي تقوم بالتصنيف ، ووسائل الإعلام :

ينظر المحللون الماليون وجهات التصنيف في عوامل كثيرة تتعلق بمدى ملائمة المنشأة من حيث الاستثمار. فهم يحللون أهداف الإدارة وإستراتيجيتها ، والقوائم المالية التاريخية ، والمعلومات المالية المستقبلية ، والإجراءات التي اتخذت ، بوصفها رد فعل للأحوال الاقتصادية وأحوال السوق، واحتمالات النجاح في الأمدين ، القصير والطويل ، والأداء في الصناعة والمقارنات مع المنشآت المماثلة.

فربما توفر أنشطة التقصي ومراقبة الأداء الخاصة بهذه الأطراف ، إدراكًا حسيًا للإدارة عن وجهة نظر الآخرين في أداء المنشأة ، وأخطار الصناعة والأخطار الاقتصادية التي تجابه المنشأة ، واستراتيجيات التشغيل الجديدة ، أو المالية التي قد تحسن الأداء وآرائهم ، واتجاهات الصناعة. ويجب على الإدارة ، النظر في ملاحظات المحللين الماليين وهيئات تصنيف القروض ووسائل الإعلام التي قد تزيد من فاعلية الرقابة الداخلية.

الملحق أ)
الخلفية والأحداث المؤدية إلى الدراسة

الملحق (أ)

الخلفية والأحداث المؤدية إلى الدراسة

تم الاعتراف بالحاجة إلى ممارسة الرقابة داخل المنظمات بواسطة القادة الأوائل للحكومة ، والمشروعات الدينية والتجارية. ونتيجة للحاجة إلى إدارة الأنشطة ومراقبتها ، تم إنشاء الأنشطة الرقابية ، بوصفها جهدًا لضمان تحقق أهداف المنشأة.

وبمرور الزمن ، تم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية لنجاح المنشأة ، ليس فقط بواسطة قيادات هذه المنظمات ، ولكن - أيضًا - بواسطة أطراف أخرى متعددة. ونظر بعضهم إلى أهمية الرقابة الداخلية في معالجة موضوعات تذهب إلى أبعد مما أخذه قادة مشروعات الأعمال في الحسبان بالنسبة إلى احتياجاتهم.

وفي السنوات الأخيرة ، تم توجيه عناية كبيرة إلى الرقابة الداخلية بواسطة عدد من الهيئات العامة والخاصة والمنظمات المهنية ، التي اقترحت ، أو أصدرت توصيات ، أو متطلبات عن هذا الموضوع. وقد أنتج هذا النشاط المتزايد ، عددًا واسعًا من الفلسفات المتنوعة ، نشأت عنها آراء مختلفة تتعلق بطبيعة الرقابة الداخلية والغرض منها ووسائل تحقيق الفعالية. ولإعطاء نظرة عامة عن هذه الآراء ، نورد عرضًا مختصرًا للتطورات الأكثر أهمية في هذا الصدد.

وربما يكون أول تحول مهم في كيفية النظر إلى الرقابة الداخلية ، بدأ من نشأة المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها بوصفها وسائل لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الرقابة. فقد أعطت إدارات المشروعات - التي هي في مرحلة نمو - أهمية كبيرة لاستخدام المعلومات المالية وغير المالية في الرقابة على أنشطة منشأتهم. وتم وضع نظم لتحسين منفعة المعلومات ودرجة الثقة فيها. وقد وجدت الإدارة - أيضًا - عندما ظهرت منظمات أكبر حجمًا ، وازدياد كبيرة في عدد الموظفين ، أن من الضروري توجيه الناس والحد من حرية التصرف لديهم. وقد وفر تطور ممارسات الإدارة الفاعلة ، إرشادات للموظفين وإحكام رقابة أكبر على تصرفاتهم.

ومن وجهة نظر المراجعة ، تم الاعتراف بأن عملية المراجعة للقوائم المالية للمنشآت التي لديها نظم رقابة داخلية فاعلة ، يمكن القيام بها بطريقة أكثر كفاءة عن طريق توجيه الانتباه إلى الرقابة الداخلية. فمن الأربعينات (١٩٤٠م) نشرت المنظمات المحاسبية العامة ومنظمات الرقابة الداخلية عددًا من التقارير والإرشادات والمعايير ، تتناول آثار الرقابة الداخلية على عمليات المراجعة. وقد عالجت هذه المطبوعات تعاريف الرقابة الداخلية وعناصرها ، وأساليب تطويرها ، ومسؤوليات الأطراف المختلفة عنها.

ووترجيت (Wateregate) :

إلى منتصف السبعينات ، فإن أغلبية النشاط المتعلق بالرقابة الداخلية حدث في حقول تصميم النظم والمراجعة ، مركّزًا على استحداث طرق لتحسين نظم الرقابة الداخلية وعلى أفضل طريقة في عمليات المراجعة لأخذها في الحسبان. وعلى الرغم من ذلك ، فإنه نتيجة لعمليات التقصي الخاصة بووترجيت في الفترة ١٩٧٣-١٩٧٦م ، فإن الهيئات التشريعية والرقابية ، بدأت في أن تولي اهتمامًا كبيرًا بالرقابة الداخلية. وقد كشفت عمليات تحقيق مستقلة بواسطة مكتب المدعي العام الخاص

بووترجيت وهيئة تداول الأوراق المالية SEC ، أن عددًا من الشركات الرئيسة في الولايات المتحدة كانت تقوم بدفع مساهمات سياسية محلية غير قانونية ومدفوعات محل تساؤل ، أو غير قانونية ، بما في ذلك رشاي إلى أعضاء حكومات أجنبية. ونتيجة لهذه التحقيقات ، فإن لجنة من الكونجرس عقدت جلسات استماع عن المدفوعات غير القانونية إلى أعضاء حكومات أجنبية بواسطة الشركات الأمريكية. وقد قدم مشروع قانون أصبح في النهاية قانونًا للممارسات الأجنبية المشبوهة لسنة ١٩٧٧م (FCPA)

Foreign Corrupt Practices Act 1977

قانون الممارسات الأجنبية المشبوهة لسنة ١٩٧٧م :

يحتوي قانون الممارسات الأجنبية المشبوهة ، بالإضافة إلى الأحكام التي تمنع الرشوة ، على أحكام تتعلق بالمحاسبة والرقابة الداخلية ، وتتطلب هذه الأحكام من إدارة الشركات ، أن تحتفظ بدفاتر وسجلات وحسابات تعكس - بدقة وبعدالة - العمليات والتصرفات في أصول الشركة ، وأن تنشئ وتحتفظ بنظام للرقابة الداخلية المحاسبية ، كافٍ لتحقيق أهداف معينة. وهكذا ، فإن النغمة الرئيسة وراء صدور هذا القانون ، كانت أن الرقابة الداخلية السليمة يجب أن توفر رادعًا فاعلاً ضد المدفوعات غير القانونية.

وحدث بعد صدور قانون الممارسات الأجنبية المشبوهة مباشرة ، فيض من النشاط يتعلق بالرقابة الداخلية. وقامت كثير من الشركات بتوسيع حجم وظائف الرقابة الداخلية لديها ، وقدراتها. ونظرت بإمعان إلى نظم الرقابة الداخلية الخاصة بها. وبالإضافة إلى ذلك ، درست مجموعة من الهيئات ، سواء كانت مهنية ، أو رقابية ، أوجهًا متعددة من الرقابة الداخلية وأصدرت عددًا من الاقتراحات والإرشادات.

لجنة كوهين *Cohen Commission* :

تكونت اللجنة الخاصة بمسؤوليات المراجعين ، والمعروفة باسم لجنة كوهين ، في ١٩٧٤م ، بواسطة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ، لدراسة مسؤوليات المراجعين. وقد كانت إحدى توصيات اللجنة ^(١) ، أنه يجب على إدارة الشركة أن تعرض تقريرًا مع القوائم المالية ، يفصح عن حالة نظام الرقابة الداخلية. وأنه يجب على المراجعين أن يصدر رأيا حول تقرير الإدارة. وبعد صدور تقرير لجنة كوهين الذي أصدر في سنة ١٩٧٨ ، أصدر معهد المديرين الماليين التنفيذيين *Financial Executives Institute (FEI)* ، خطابًا إلى أعضائه يعزز توصية لجنة كوهين الخاصة بتقرير الإدارة (على الرقابة الداخلية) مع إرشادات للمساعدة في تنفيذه. وقد تواتر ظهور كثير من تقارير الإدارة هذه ، في تقارير الشركات السنوية إلى مساهميها.

هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) :

في سنة ١٩٧٩م خطت هيئة تداول الأوراق المالية بأعمال لجنة كوهين ومعهد المديرين الماليين التنفيذيين خطوة إلى الأمام ، واقرحت قواعد لتقارير إلزامية صادرة من الإدارة عن الرقابة الداخلية المحاسبية للشركات ^(٢). وتطلبت القواعد المقترحة من المراجع المستقل أن يصدر - أيضًا - رأيا (حول تقرير الإدارة).

(1) Report, Conclusions, and Recommendations (The Commission on Auditors, Responsibilities, 1978).

(2) Statement of Management on Internal Accounting Control (SEC Release No. 34-15772, 1979).

وقد كان اقتراح هيئة تداول الأوراق المالية مهماً لعدد من الأسباب ، فقد ذكر أن الاحتفاظ بنظام للرقابة الداخلية كان دائماً أحد مسؤوليات الإدارة المهمة ، واقتراح - أيضاً - أن المعلومات عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ضرورية لمساعدة المستثمرين لتقويم أداء الإدارة بطريقة أفضل فيما يتعلق بالوفاء بمسؤولياتها ، بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المالية الدورية والمعلومات غير المراجعة. وعلى الرغم من أنه قد تم - فيما بعد - سحب الاقتراح ، لأنه انتقد بسبب تكلفته وعدم ملائمة المعلومات التي يتم التقرير عنها وارتباطها بقانون الممارسات الأجنبية المشبوهة بما يفيد أنه متطلب ضمني لذكر الالتزام بالقانون ، إلا أنه أدى إلى زيادة الاعتراف بمسؤولية الإدارة عن الاحتفاظ بنظام فاعل للرقابة الداخلية على المعلومات الدورية والمعلومات الأخرى التي لم تراجع. وقد قالت هيئة تداول الأوراق المالية ، عند سحب الاقتراح ، أنها ستعود مرة أخرى في موضوع التقرير إلى الجمهور.

لجنة ميناهان : *Minahan Committee*

كرد فعلي جزئي لتشريع قانون الممارسات الأجنبية المشبوهة واقتراحات التقرير على الرقابة الداخلية ، كوّن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٧٩م ، لجنة استشارية خاصة عن الرقابة الداخلية *Special Advisory Committee on Internal Control* ، لتوفير إرشادات عن إنشاء الرقابة الداخلية وتقويمها. وقد تكونت هذه اللجنة "لجنة ميناهان" ، قبل بدء تطبيق قانون الممارسات المحاسبية المشبوهة مباشرة ، لمعالجة فراغ محسوس في إرشادات الرقابة الداخلية. فقد كان الإرشاد القائم موجوداً - بصفة رئيسية - في الأدبيات المهنية وتم وضعه - بصفة خاصة - للمراجعين. وقد أصبحت هناك ضرورة لتوفير إرشاد إضافي لمساعدة الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها عن الرقابة الداخلية. وعلى الرغم من أن اللجنة لم تُنشأ لهذا الغرض ، فقد اعترفت اللجنة بأن الإرشاد الوارد في تقريرها ، يجب أن يكون نافعا للإدارة ومجالس الإدارات عند النظر فيما إذا كانت شركاتها قد التزمت بأحكام الرقابة الداخلية لقانون الممارسات الأجنبية المشبوهة.

أمانة بحوث المديرين الماليين التنفيذيين *Financial Executives Research Foundation*

كرد فعل لقانون الممارسات الأجنبية المشبوهة ، كلفت أمانة بحوث التنفيذيين الماليين فريقاً بحثياً لدراسة كل ما يتصل بموضوع الرقابة الداخلية في الشركات الأمريكية. وقد كانت إحدى المساهمات الرئيسية لهذه الدراسة⁽³⁾ ، عمل مسح بخصائص الرقابة الداخلية. والأحوال والممارسات والإجراءات ، وتحديد التنوع الواسع لوجهات النظر حول التعريف ، وطبيعة الرقابة الداخلية وغرضها وكيفية تحقيق رقابة داخلية فاعلية.

وقد قامت دراسة بحثية ثانية⁽⁴⁾ تابعة لأمانة بحوث التنفيذيين المالية ، نشرت في ١٩٨١ ، بتحديد معايير المفاهيم العريضة لتقويم الرقابة الداخلية.

إصدارات المراجعة *Auditing Pronouncements*

(3) R.K. Mautz, W.G. Kell, M.W. Maher, R.R. Reilly, D.G. Severance and B.J. White, *Internal Control in U.S. Corporations : The State of the Art* (New York : Financial Executives Research Foundation, 1980).

(4) E.K. Mautz, and J. Winjum, *Criteria for Management Control Systems* (New York : Financial Executives Research Foundation, 1981).

شهدت الفترة من ١٩٨٠م إلى ١٩٨٥م ، تطوير وتنقيح المعايير المهنية في مهنة المراجعة المتعلقة بالرقابة الداخلية :

- أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في سنة ١٩٨٠م ، معياراً عن تقويم المراجع المستقل للرقابة الداخلية ، والتقرير عنها^(٥).
- أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في سنة ١٩٨٢م ، بياناً يحتوي على إرشادات معدلة تتعلق بمسؤولية المراجع المستقل عن دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها في عملية مراجعة لقوائم مالية^(٦).
- أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) في سنة ١٩٨٣م ، معياراً أنشأ وعدّل الإرشادات للمراجعين الداخليين عن طبيعة الرقابة وأدوار المشاركين في إنشائها ، والاحتفاظ بها وتقويمها^(٧).
- أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ، إرشادات إضافية تتعلق بآثار التشغيل بواسطة الكمبيوتر على الرقابة الداخلية^(٨).

المبادرات التشريعية :

وبحلول عام ١٩٨٥م ، تركّز الاهتمام على الرقابة الداخلية بدرجة مكثفة مجدداً ، ونتيجة لفشل عدد من مشروعات الأعمال وفشل عمليات مراجعة مزعومة ، بدأت لجنة فرعية بالكونجرس جلسات استماع تركّز على أحداث متعددة ، تتضمن شركات مساهمة عامة أثارت عدداً من التساؤلات حول سلوك الإدارة ، وصلاحيات التقارير المالية وفاعلية عمليات المراجعة المستقلة.

وقدّم خلال هذه الجلسات ، تشريع يحتوي على أحكام تهدف الى الحد من نوع المشاكل في التقارير المالية التي أثّرت خلال جلسات الاستماع ، بما في ذلك إلزام إدارة الشركة العامة بأن تقوم بتقويم التقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية للشركة. بالإضافة إلى ذلك ، احتوى التشريع على حكم يتطلب من المراجعين المستقلين توفير رأي على تقرير الإدارة.

وعلى الرغم من أن التشريع المقدم لم يتم إقراره ، إلا أن اللجنة الفرعية وسعت من نطاق استماعها للنظر في أوجه أخرى من عملية التقارير المالية واحتفظت وأبقت الأضواء مسلطة على موضوع الرقابة الداخلية.

(5) Statement on Auditing Standards No. 30, Reporting on Internal Accounting Control (New York : AICPA, 1980)

(6) Statement on Auditing Standards No. 43, Omnibus Statement on Auditing Standards (New York : AICPA, 1982)

(7) Statement on Internal Auditing Standards No. 1, Control : Concepts and Responsibilities (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, Inc. 1983)

(8) Statement on Auditing Standards No. 48, The Effects of Computer Processing on the Examination of Financial Statements (New York: AICPA, 1984).

لجنة تريدواي Treadway Commission :

تم إنشاء اللجنة الوطنية للتقارير المالية التي تنطوي على غش *The National Commission on Fraudulent Financial Reporting* ، والمعروفة - بدرجة أكبر - باسم *Treadway Commission* في عام ١٩٨٥ م ، بواسطة رعاية مشتركة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ، ومعهد المديرين التنفيذيين الماليين (FEI) ، ومعهد المراجعين الداخليين (IIA) ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA).

وكان الهدف الرئيس للجنة تريدواي ، تحديد العوامل المسببة للتقارير المالية التي تنطوي على غش وأن تقدم توصيات لتقليل حدوثها. وقد شمل تقرير اللجنة^(٩) الذي أصدر في ١٩٨٧ م ، توصيات للإدارة ومجالس إدارات الشركات المساهمة العامة ، ومهنة المحاسبة القانونية ، وهيئة تداول الأوراق المالية SEC والهيئات الرقابية الأخرى وهيئات تنفيذ القوانين ، والأكاديميين.

وقد قامت اللجنة بعمل عدد من التوصيات لمعالجة موضوع الرقابة الداخلية مباشرة ، أكدت أهمية البيئة الرقابية ، وقواعد السلوك ، ووجود لجان مراجعة جادة تتمتع بالكفاءة ووظيفة مراجعة داخلية نشطة وموضوعية. وجددت الدعوة لإعداد تقارير إدارة عن فاعلية الرقابة الداخلية. وبالإضافة إلى ذلك ، دعت اللجنة ، الهيئات المشرفة على إنشائها بأن تعمل - معاً - على تكامل مفاهيم الرقابة الداخلية المتعددة وتعريفها ، وأن تضع نقطة مرجعية عامة مشتركة (لهذه التعاريف والمفاهيم). وقد اقترح أن هذا الإرشاد سيساعد الشركات العامة في تحسين نظم الرقابة الداخلية لديها ، ويساعد على الحكم على فاعليتها. وبناء على هذه التوصية ، قام فريق عمل تحت رعاية لجنة الهيئات المنشئة للجنة تريدواي ، بعمل دراسة لفحص الأدبيات حول الرقابة الداخلية. وقد نشرت النتائج بواسطة معهد المحاسبين الإداريين (IMA) ، وأوصت بأن تقوم الهيئات المنشئة للجنة تريدواي ، بمشروع لتوفير معايير عملية ومقبولة قبولاً واسعاً لإنشاء الرقابة الداخلية وتقويم فاعليتها. وقد أوصى فريق العمل ، بأن توجه المعايير إلى حاجات الإدارة ، حيث أن الإدارة هي المسؤولة - مباشرة - عن إنشاء الرقابة الداخلية ومراقبة أدائها ، وتقويمها والتقرير عنها. وعلى الرغم من ذلك ، فقد اقترحت بأن يتم وضع المعايير عن طريق عملية ينتج عنها قبولها بواسطة مجموعات أخرى ، لديها اهتمام ملحوظ بالرقابة الداخلية ، بما في ذلك المراجعين الداخليين والخارجيين ، والقائمين بالتعليم والهيئات الرقابية. وتأتي هذه الدراسة (التقرير) ، نتيجة لهذه التوصية.

المبادرات الحديثة :

نشأ عدد من المبادرات الأخرى الخاصة بالرقابة الداخلية. فقد أصدرت لجنة معايير المراجعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام ١٩٨٨ م ، معياراً معدلاً للمراجعة عن الرقابة الداخلية^(١٠)

(9) Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987).

(10) Statement on Auditing Standards No.55, Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit (New York : AICPA , 1988). لجنة معايير المراجعة في طور تعديل معيار التقرير عن الرقابة الداخلية.

وقد تضمن تعريفا واضحا للعناصر التي تشكل هيكل الرقابة الداخلية ، وزاد من مسؤولية المراجع المستقل عن فهمها ، ووفر إرشادات عن تقويم المخاطر الرقابية عند القيام بعملية مراجعة لقوائم مالية.

واستجابت هيئة تداول الأوراق المالية SEC - أيضا - في عام ١٩٨٨م لتوصيات لجنة تريديواي بأن تقوم الإدارة بالتقرير عن الرقابة الداخلية. واقترحت الهيئة قاعدة تدعو - ضمن أحكام أخرى - الإدارة إلى إصدار تقارير عن مسؤوليتها عن الرقابة الداخلية وتقديرها لفاعلية نظام الرقابة الداخلية. بالإضافة إلى ذلك ، يتطلب الاقتراح نوعاً من مساهمة المراجع المستقل المحدود ، في تقرير الإدارة.

ومنذ تلك السنوات ، قام المشرعون والهيئات الرقابية بتقديم مبادرات حول الرقابة الداخلية ، وجه بعضها إلى صناعات معينة، مثل : البنوك، وهيئات الادخار والإقراض، ومقاولو وزارة الدفاع، مع مبادرات أخرى على نطاق أوسع ، تؤثر - في النهاية - على جميع الشركات المسجلة مع هيئة تداول الأوراق المالية. وقد شمل التشريع المقترح متطلبات بأن تقوم الإدارة بتقدير، والتقرير عن فاعلية رقابتها الداخلية، وأن يقوم مراجع مستقل بإبداء الرأي في تقارير الإدارة. وقد أصبح أحد مشروعات هذه القوانين، المتعلقة بالبنوك، قانوناً وهو *The Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act 1991* ويتوقع كثير من المراقبين رؤية عدد إضافي من هذه المبادرات التشريعية في المستقبل.

وقد اكتملت في عام ١٩٩١م - أيضاً - مبادرتان منفصلتان تعالجان بعض نواحي الرقابة الداخلية.

أولاً ، أصدرت أمانة بحوث معهد المراجعين الداخليين *Institute of Internal Auditors Research Foundation* ، تقريراً يوفر إرشادات عن الرقابة ومراجعة نظم المعلومات^(١١). وفي أواخر السنة ، أصدرت لجنة إصدار الأحكام للولايات المتحدة *US Sentencing Commission* إرشادات^(١٢) لاستخدام نظام قانون العقوبات في تقدير العقوبات عن جرائم الموظفين بصفة عامة.

تعالج الإرشادات ، والتي تسمح بعقوبات مخفضة بدرجة كبيرة للمنشآت التي لديها برنامج فاعل لمنع واكتشاف مخالفات القانون ، ما يُنظر إليه على أن له علاقة بالالتزام بنظم الرقابة الداخلية.

الدراسة :

تطور على مر السنين عدد من المفاهيم والآراء عن الرقابة الداخلية ، معبراً عنها في تشريع مقترح ، وتعليمات رقابية وإرشادات ومعايير مهنية ، وتقارير عامة وخاصة ، ومجموعة كبيرة من الأدبيات الأكاديمية المتنوعة.

(11) *Systems Auditability and Control* (Altamante Springs , FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation : 1991).

(12) *United States Sentencing Commission , Federal Sentencing Guidelines* (Washington , DC , 1991).

ونطاق هذه الكتابات ، هو من الاتساع - بدرجة مماثلة - للأغراض الواسعة المختلفة التي تخدمها الرقابة الداخلية ووجهات النظر المختلفة التي يمكن من خلالها النظر إليها. وهي تحتوي على تعريفات مختلفة للرقابة الداخلية ، وآراء متباينة عن دور الرقابة الداخلية في المنشأة وكيفية وجوب إنشائها ، وآراء مختلفة عن كيفية تحديد فاعلية الرقابة الداخلية.

وقد زاد التركيز المتسع لكل من القطاعين العام والخاص عن الرقابة الداخلية ، من حساسية إدارات الشركات ، والمراجعين الداخليين والمستقلين ، والمشرعين ، والجهات الرقابية ، والأكاديميين والجمهور العام ، لوجود رقابة داخلية فاعلة لإدارة أنشطة المنشأة والرقابة عليها. وقد شرع في هذه الدراسة (التقرير) لتوفير فهم عام مشترك للرقابة الداخلية بين جميع الأطراف ، ولمساعدة الإدارة لممارسة رقابة أفضل على المشروع.

الملحق (ب) : المنهجية

الملحق (ب)

المنهجية

تم تصميم المنهجية المستخدمة في هذا التقرير لإنتاج تقرير يفي بالأهداف المحددة وهي : مساعدة الإدارة في تحسين نظم الرقابة الداخلية لمنشأتها ، وتوفير فهم شامل للرقابة الداخلية بين الأطراف ذوي الاهتمام. والغرض هو تطوير تقرير سليم من الناحية النظرية ، وفي - أيضًا - بحاجات التنفيذيين بقطاع الأعمال ، الذين ينشئون الرقابة الداخلية في "الواقع الفعلي".

ونظراً لحاجات الأطراف المختلفة ، تم تصميم خطة مشروع هذا التقرير للحصول على آراء الأطراف المتعددة في موضوع الرقابة الداخلية ، بما في ذلك التنفيذيون في المنشآت ، والمشرعون ، والجهات الرقابية ، والأكاديميون والمراجعون. وقد تم الحصول على مداخلات من التنفيذيين في المنشآت مختلفة الأحجام ، عامة ، أو خاصة ، وفي صناعات مختلفة ، وشمل تنفيذيين رئيسيين ، ومسؤولين ماليين رئيسيين ، ومراقبين ماليين ومراجعين داخليين ، وقد تكون المشروع من سبع مراحل:

- ١- البحث في أدبيات الموضوع : لتحديد المفاهيم والآراء البديلة الموجودة ، ووجهات النظر حول الرقابة الداخلية.
 - ٢- مقابلات فردية : للحصول على آراء مفيدة من مدى واسع من الأفراد ذوي المعرفة فيما يتعلق بكل من الموضوعات المتعلقة بالمفاهيم ، وكيفية قيام الأفراد التنفيذيين في المنشآت ، بالرقابة على أنشطة أعمالهم.
 - ٣- استبيانات : للحصول على مداخلات إضافية حول موضوعات والتي - نتيجة لمعلومات تم الحصول عليها في مراحل سابقة - قرر فريق المشروع أنها تحتاج إلى توضيح ، أو للحصول على آراء إضافية متبصرة.
 - ٤- ورش عمل : للحصول على تعليقات وتوصيات عن المسودة الأولية للإطار.
 - ٥- العرض على الجمهور : لتحديد ما إذا كان الإطار سليماً ومنطقياً ونافعاً للإدارات والأطراف الأخرى ذوي الاهتمام.
 - ٦- الاختبارات الميدانية : للحصول على تغذية عكسية إضافية عن معيار التقويم الخاص بالإطار ، والمنهجيات والأدوات.
 - ٧- العرض الإضافي والاجتماعات : لتحديد ما إذا كانت التعديلات على المسودة السابقة التي عرضت عرضاً عاماً على الجمهور ، قد عالجت الموضوعات التي أثّرت بطريقة ملائمة.
- تم تصميم الخطة بوصفها عملية جماعية ، ولم تتم معالجة جميع الموضوعات في كل مرحلة. وبدلاً من ذلك ، فإن نتائج إحدى المراحل ، قد تمت الاستفادة منها بوصفها مدخلات إلى مرحلة تالية، وساهمت في تصميمها. وبناء على ذلك ، فإن المفاهيم والمكونات والمعايير المذكورة في هذا التقرير، تطورت على مدى المشروع ، وهي نتيجة لمعلومات تم تلقيها في جميع مراحل المشروع.

وكما هو متوقع ، تم الحصول على آراء كثيرة مختلفة ، وأحياناً متعارضة ، عن كثير من الموضوعات خلال كل مرحلة من مراحل المشروع ، وبين المراحل المختلفة. وقد نظر فريق المشروع في الجوانب الإيجابية لمختلف الآراء ونظر فيها على أساس فردي. وكذلك في ضوء أثرها على الموضوعات ذات العلاقة ، مع وضع اهتمام أكبر على الآراء التي تساهم في تطوير إطار ملائم، منطقي ومتناسق داخلياً.

وقد تلقى فريق المشروع - خلال جميع مراحل - نصيحة ومشورة من مجلس استشاري للجنة المنظمات المنشئة للجنة تريدواي. وقد اجتمع المجلس الذي يتكون من أفراد يشغلون مراكز مرموقة في الإدارة المالية ، والمراجعة الداخلية والخارجية والجهات الأكاديمية - دورياً - مع فريق المشروع لفحص خطة المشروع ودراسة مسودات الإطار والنظر في الأمور ذات العلاقة. وتنعكس آراء المجلس الاستشاري كاملة في هذا التقرير.

ونورد فيما يلي مراحل المشروع المختلفة جميعها :

البحث في أدبيات الموضوع :

تم القيام ببحث في أدبيات الموضوع لتحديد المفاهيم البديلة ، والآراء ووجهات النظر المتعلقة بالرقابة الداخلية ، ويقصد بذلك : تحديد المعلومات ذات العلاقة في المصادر المنشورة الموجودة. وقد تم التركيز - بصفة رئيسة - على قاعدتي بيانات. حيث استخدمت قاعدة بيانات تتعلق بالمحاسبين *The Accountant Index* ، لتحديد الأدبيات التي تعالج الرقابة الداخلية بصفة مباشرة. كما استخدمت قاعدة *The Abstracted Business Information / Inform* ، لتحديد مصادر لا تتعلق - مباشرة - بموضوع الرقابة الداخلية على التقارير المالية. حيث ركزت على مواضيع في حقول ، بخلاف المحاسبة والمراجعة. فعلى سبيل المثال ، تمت دراسة الأدبيات المتعلقة بمعايير تقويم والتي تستخدم في تحديد فعالية إدارة بحوث وتطوير ، ومعهد أكاديمي ومؤسسة رعاية صحية.

وقد قرأ فريق المشروع ملخصات لـ ١٧٠٠ مقالة ، وكتب ومطبوعات أخرى تم تحديد أنها تحتوي على معلومات ، من المتوقع أن تكون مفيدة. وقد تم اختيار ٧٠٠ مصدر من هذه الملخصات تقريباً ، وقراءتها. وقد استكملت هذه المصادر بمصادر أخرى تم لفت نظر فريق المشروع إليها.

المقابلات الفردية :

تم عقد مناقشات مع المديرين التنفيذيين الرئيسيين ، والمديرين الماليين الرئيسيين في المنشآت ، والمشرعين ، والهيئات الرقابية ، والمحاسبين القانونيين ، والاستشاريين والإداريين ، والأكاديميين.

تم اختيار المديرين التنفيذيين في المنشآت عن طريق عملية اختيار عشوائي ، تم تنسيقها بواسطة *Decision Research Corporation (DRC)* باستخدام قاعدة بيانات اسمها التجاري "*FINEX*" لتوفر شريحة تمثل جميع الشركات ، بناء على حجم الشركة والموقع الجغرافي ، والصناعة وخصائص الملكية. وقد تم استكمال هذه الخيارات بأفراد تم تحديدهم بواسطة أمانة بحوث المسؤولين التنفيذيين الماليين ، والمجلس الاستشاري وفريق المشروع.

تم إجراء المقابلات كالآتي :

٧	مسؤولون تنفيذيون رئيسون
١٤	مسؤولون ماليون رئيسون
٢	مراقبون ماليون
١	مراجعون داخليون
٨	مشرعون وممثلو جهات رقابية
	تنفيذيون رئيسيون لشركات محاسبة قانونية
٨	ومكاتب استشارية كبيرة ومتوسطة وصغيرة
٥	أكاديميون
-	
٤٥	المجموع
===	

وقد رافق عددًا كبيرًا من الأشخاص الذين تمت مقابلتهم ، مساعدوهم. وحضر اللقاء - بصفة عامة - شخصان من أعضاء الفريق ، وتم أجرأه ، وفقاً لدليل مقابلات تم إعداده بواسطة فريق المشروع بمساعدة DRC. وتم تلخيص نتائج المقابلات في شكل نمطي.

الاستبيانات :

تم تصميم الاستبيان للحصول على مدخلات إضافية عن عدد محدود من الموضوعات التي رأى فريق المشروع - ونتيجة لمعلومات تم الحصول عليها في مراحل سابقة - أنها تحتاج إلى توضيح وآراء ذات بصيرة إضافية.

وأرسل الاستبيان بالبريد إلى مسؤولين تنفيذيين بالمنشآت ، (بما في ذلك المسؤولين التنفيذيون الرئيسون ، المسؤولين الماليون الرئيسون ، والمراقبون الماليون ومديرو المراجعة الداخلية)، وأعضاء مجالس الإدارة ، المشرعين ، والمسؤولين الرقابيين، المراجعين الخارجيين والأكاديميين.

وقد تم اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسين الذين شملتهم الاستبيانات المرسله - عشوائياً - بواسطة DRC من قاعدة FINEX. كما تم اختيار المديرين بواسطة فريق المشروع من بيانات التوكيلات (للمديرين من المساهمين) والتي تم نشرها خلال السنة السابقة لعملية الإرسال. وتم اختيار المشرعين وممثلي الجهات الرقابية بواسطة فريق المشروع ، بناءً على مدخلات تم تلقيها من خلال المناقشات الفردية ، ومن خلال مجموعات وظيفية محددة مثل لجان البنوك وشركات التأمين ولجان أخرى من خلال استخدام : 1989-1990 Congressional Directory for Committees, Departments or Independent Agencies and the 1989-1990 state Legislative Leadership, Committees @ staff.

كما تم اختيار المراجعين الخارجيين بواسطة فريق المشروع من قائمة قدمها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ، شملت شركاء مراجعة واستشاريين من شركات محاسبة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم من جميع أنحاء أمريكا. وتم اختيار الأكاديميين ، بما في ذلك أعضاء هيئة تدريس في المحاسبة ، حقول التمويل والإدارة من *Accounting and Faculty Directory* لسنة ١٩٨٩ م ، ومن قوائم أوصى بها عمداء كليات الأعمال. ويلخص الجدول التالي ردود الاستبانات التي تم تلقيها :

٣٤	مسؤولون تنفيذيون رئيسون
١٠٨	مسؤولون ماليون رئيسون
٧٨	مراقبون ماليون
٨٦	مديرو مراجعة داخلية
	أعضاء مجلس إدارة ، بما في ذلك رؤساء
٢٦	لجان مراجعة وأعضائها
٦٠	مشروعون وممثلو هيئات رقابية
٤٩	مراجعون خارجيون
٨١	أكاديميون
٥٢٢	
===	

ورشة العمل :

عقدت ثمانية ورش عمل للحصول على تعليقات وتوصيات عن مسودة تقرير أولية. وقد عقدت ورشة عمل من كل من المنظمات الخمس المنشئة للجنة تريدواي ، وواحدة مع كل من المشرعين والهيئات الرقابية الفدرالية ، وتنفيذيين من صناعة الخدمات المالية ، وممثلين للجنة القانون والمحاسبة المنبثقة عن مجموعة القانون التجاري التابعة لنقابة المحامين الأمريكية.

وقد أختارت كل من المنظمات المنشئة أعضائها لحضور الورشة. وقد اختار فريق المشروع المشاركين لورشة المشرعين والهيئات الرقابية ، واختارت أمانة بحوث المديرين الماليين التنفيذيين المشاركين لورشة صناعة الخدمات المالية ، واختار رئيس لجنة نقابة المحامين الأمريكية ، المشاركين في ورشة العمل الأخيرة.

وتتم إدارة كل ورشة عمل بواسطة عضوين من فريق المشروع. وتم تزويد المشاركين قبل انعقاد الورشة بنسخة من التقرير المبدئي ، للسماح بتحديد الموضوعات التي تحتاج إلى مناقشة.

وشملت الورشة عرضاً عاماً عن المشروع والتقرير المبدئي ، ومناقشة لموضوعات مختارة تم تحديدها بواسطة فريق المشروع والأمور التي تم تحديدها من قبل المشاركين.

العرض على الجمهور :

تم توزيع نسخة من التقرير ، إلى الجمهور للتعليق عليها. وتم توزيع المسودة على أعضاء من المنظمات الخمس ، المنشئة للجنة تريدواي ، والمسؤولين التنفيذيين الرئيسيين للمنشآت والمشرعين والهيئات الرقابية الفدرالية. وقد تم توزيع أكثر من ٤٠.٠٠٠ نسخة.

وتم تلقي ٢١١ خطاب تعليق من المجموعات التالية من المستجيبين (التعليقات من المنظمات المهنية أدخلت في مجموعة المستجيبين التي ينتمون لها) :

١٣	مسؤولون تنفيذيون رئيسون
١٠٧	مسؤولون ماليون رئيسون ، أو مراقبون ماليون
٣٧	مراجعون داخليون
١٢	مشرعون ومسؤولو هيئات رقابية
٢٣	مراجعون خارجيون
١٤	أكاديميون
٥	آخرون
٢١١	
===	

الاختبارات الميدانية :

للحصول على تغذية عكسية إضافية ، تم إجراء اختبار ميداني لمعايير تقويم الإطار والمنهجية والأدوات بواسطة خمس شركات مساهمة عامة. وقد تراوحت الشركات ، وهي من صناعات مختلفة، في حجم مبيعاتها السنوية من أقل من ١٠ مليون دولار إلى عدة بلايين من الدولارات. وقد أخذ الأشخاص القائمون بالاختبار الميداني في الحسبان ، كل واحد من المكونات ، وركزوا على أحد الأنشطة - على الأقل - بصفة تفصيلية. وقد قصر بعضهم التقويم ، على الأنشطة الرقابية على التقارير المالية ، وأدخل آخرون العمليات ورقابة الالتزام أيضاً.

العرض الإضافي والاجتماعات :

تم توزيع تقرير معدل من أجل التعليق عليه ، إلى الأطراف التي استجابت للمسودة الأولى التي عرضت للجمهور ، وإلى الأطراف التي تم تحديدها بواسطة الهيئات المرعية والأطراف الأخرى التي طلبت نسخة. وقد تم توزيع ٣٠٠ نسخة تقريباً. وتم تلقي خطابات تحتوي على تعليقات بلغت خمسة وأربعين خطاباً.

وقد تم عقد ١٢ اجتماعاً ، مماثلاً في نطاقه لورش العمل ، للحصول على تعليقات وتوصيات على المسودة المعدلة. منها خمسة اجتماعات عقدت مع أربع من الهيئات الراعية. كما عقدت -أيضاً- اجتماعات مع ممثلي الهيئات الرقابية على البنوك الفدرالية ، وهيئة تداول الأوراق المالية SEC ومكتب

المحاسب العام GAO ، ولجنة القانون والمحاسبة المنبثقة عن مجموعة القانون التجاري التابعة لنقابة المحامين الأمريكية ، وجمعية البنوك الأمريكية ، ومجالس إدارات الشركات ولجان المراجعة ، وهيئة الإشراف العامة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي. بالإضافة إلى ذلك ، تم عقد اجتماع عام مفتوح لمتلقي المسودة المعدلة الذين لم يحضروا أية اجتماعات أخرى.

التعبير عن الشكر :

يعبر المجلس الاستشاري للمشروع ومكتب كوبرز وليبراند للمحاسبة القانونية ، عن شكرهم وامتنانهم للأفراد الذي قدموا مساهمات مهمة للدراسة بتنفيذها لهذا التقرير. وقد وفر الأشخاص التالية أسماؤهم للدراسة ، تعليقات على موضوعات متعددة خلال مناقشات المجموعات:

Lewis E. Burnham, General Auditor, Phillips Petroleum; John H. Dykes, Vice President-Finance & CFO, Engraph Inc.; Willicard E. Hick, Second Vice President, Mass. Mutual Life Insurance Company; James K. Loebbecke, School of Accounting, College of Business, University of Utah; James L. Moody, Jr., Chairman and Chief Executive Officer, Hannaford Bros. Co; Donald S. Perkins, Former Chairman of the Board, Jewel Companies, Inc.; Owen Robbins, Vice President-Finance, Teradyne; Robert J. Sack, Lecturer, Darden Graduate School of Business, University of Virginia; Edward J. Sot, Controller, Merck & Co., Inc.; John B. Sullivan, Partner, Deloitte & Touche; and Dr. Wanda A. Wallace, School of Business Administration, The College of William and Mary.

كما عمل الأشخاص التالية أسماؤهم ، كمستشارين لمكتب كوبرز وليبراند للمحاسبة القانونية في تنفيذ الدراسة لهذا التقرير.

Henry R. Jaenicke, Professor of Accounting, Drexel University; Alan J. Winters, Professor of Accounting, University of South Carolina; and Maureen Berman, Decision Research Corporation.

كما قام *Roland L. Laing of the Financial Executives Research Foundation* بعملية التنسيق في المراحل الأولى من الدراسة.

بالإضافة إلى ما سبق ، هناك أشخاص عدة ، من بينهم تنفيذيون ، ومشرعون ، وقانونيون ، وأكاديميون ، ومراجعون ممن قدموا الوقت والجهد ، وشاركوا في جوانب متعددة من الدراسة.

ملحق (ج)
النظر بامعان ، واستخدام التعريف

ملحق (ج)

النظر بامعان ، واستخدام التعريف

تستخدم كثير من المجموعات ، مصطلح "الرقابة الداخلية" ، أو مشتقات منه ، ولكنها لا تدل على الشيء نفسه من وجهة نظر الجميع. وقد تم وضع مصطلحات وتعريفات مختلفة لتناسب كل طرف. والتي تستخدم في كل من الحياة العملية وفي أدبيات الرقابة الداخلية.

وبينما يعدّ اختلاف وجهات النظر حول الرقابة الداخلية ضرورياً ، إلا أنه - وفي الغالب - فإن المعاني المتعددة تمنع من الوصول إلى فهم مشترك للرقابة الداخلية. فكثيراً ما ينظر المسؤولون التنفيذيون عن الأعمال ، والمسؤولون الماليون التنفيذيون ، وأعضاء الإدارة ، والمراجعون المستقلون والداخليون ، والمشرعون والهيئات الرقابية ، والمستثمرون والدائنون إلى الرقابة الداخلية بطريقة مختلفة.

وقبل محاولة الوصول إلى تعريف للرقابة الداخلية ، من المفيد مراجعة معاني الكلمتين : "رقابة" و "داخلية" ثم ننظر بعد ذلك في وجهات نظر الأطراف المختلفة.

تشمل التعريفات الحالية للرقابة : ممارسة النفوذ ، أو تقييد (الحد من) النفوذ ، والقوة ، أو السلطة للإرشاد ، أو الإدارة ، والتوجيه ، وتنظيم أنشطة الأعمال وتنسيقها ، والآلية المستخدمة لتنظيم ، أو ضبط عمل أحد النظم. ⁽¹⁾ والقاسم المشترك في هذه التعريفات ، يركز على إرشادات ، أو توجيه الأنشطة ، ولكنها لا تركز على النتيجة النهائية المرغوبة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن مفهوم التحرك صوب هدف مرغوب فيه ، يوجد في التعريف التالي:

"نفوذ هادف وموجه لتحقيق هدف محدد مقدماً" ⁽²⁾. ويتضمن هذا التعريف فكرتين عامتين مرتبطتين :

- لإحداث الرقابة : يجب وجود أهداف محددة مقدماً. ودون أهداف ، لا يكون هناك معنى للرقابة.
- تتضمن الرقابة التأثير على شخص و/أو شيء ما ، مثال موظفي إحدى المنشآت ، أو وحدة داخل منشأة ، أو مؤسسة بالكامل ، بغرض تحقيق الأهداف.

ويعد وضع الأهداف ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيقها ، من الأمور الأساس لمفهوم الرقابة. وقد تتضمن الإجراءات توجيهها وإرشاداً ، والحد من ، وتنظيم ، أو إدارة ، ولكنها يجب أن تسعى إلى تحقيق أهداف معينة بغية إحداث الرقابة.

ويعرف القاموس كلمة داخلي بـ "موجود ، أو يقع في حدود ، أو محيط شيء ما". ولأغراض هذه الدراسة ، فإن "الشيء" هو "منشأة" ، أو "مشروع". ويقصد بذلك ، أن يقع التركيز في حدود أحد المشروعات التجارية ، أو منشأة أخرى مثل جامعة ، أو وكالة حكومية ، أو منظمة خيرية ، أو خطة منافع للموظفين. وهكذا ، فإن الرقابة الداخلية تشمل ، على سبيل المثال ، تصرفات مجلس إدارة المنشأة ، والإدارة ، أو الموظفين الآخرين ، بما في ذلك المراجعون الداخليون ، ولكنها لا تشمل تصرفات الجهات الرقابية والمراجعين الخارجيين.

(1) Webster's Collegiate Dictionary (Springfield, MA: G&C. Merriam Company , 1974)

(2) James R. Beniger, The Control Revolution (Cambridge, MA : Harvard University Press, 1986)

وجهات نظر مختلفة :

لا تعد وجهات النظر المختلفة عن الرقابة الداخلية ، أمراً غير مرغوب فيها. فالرقابة الداخلية تختص بأهداف المنشأة ، والمجموعات تهتم بأهداف مختلفة لأسباب مختلفة.

الإدارة :

تنظر الإدارة إلى الرقابة الداخلية ، من وجهة النظر الواسعة للمنظمة ككل. ومسؤوليتها وضع أهداف المنشأة واستراتيجياتها ، وإدارة مواردها البشرية والمادية لتحقيق هذه الأهداف.

وبالنسبة للإدارة ، فإن الرقابة الداخلية تغطي محيطاً واسعاً ، بما في ذلك السياسات ، والإجراءات والتصرفات للمساعدة على ضمان أن تقوم المنشأة بتحقيق أهدافها. وهي تشمل جميع الأنشطة التي تم القيام بها وتفويضها والتي تساعد على إدارة أداء العمليات ومراقبته ، وأن تكون على دراية بالأحداث ذات العلاقة الداخلية والخارجية، وأن تحدد المخاطر وتعالجها.

وتمكن الرقابة الداخلية الإدارة من اتخاذ قرارات في الوقت المناسب عندما تتغير الظروف. فيتم توفير معلومات ، على سبيل المثال ، عن الإنتاج والمبيعات ومستويات المخزون والنواحي الأخرى التي لها علاقة باتخاذ قرارات فاعلة. وتعالج - أيضاً - الأحداث المتعددة والمتنوعة ، مثل التغيرات التقنية ، والتجديدات بالصناعة ، وتصرفات المنافسين ، والعملاء والموردين ، والمبادرات التشريعية. وهذا يسمح للإدارة بتقليل الآثار السلبية ، أو الاستفادة من الفرص المواتية. وتساعد الرقابة الداخلية الإدارة - أيضاً - على ضمان التزامها بمسؤولياتها البيئية ، والاجتماعية والقانونية. ويشمل ذلك ، قواعد أمانة خطط منافع الموظفين وقواعد التخلص الملائم من النفايات الخطرة والالتزام بضمان حماية وسعة المشروع.

المراجعون الداخليون :

يعرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) الرقابة الداخلية بأنها : "أي تصرف يتم اتخاذه بواسطة الإدارة لتعزيز احتمال تحقيق الأهداف والغايات" ، ويوسع المعهد من طبيعة هذه التصرفات ، حيث ذكر أن الرقابة ، هي نتيجة للتخطيط الملائم ، والتنظيم والتوجيه من جانب الإدارة⁽³⁾.

وتتسق وجهة النظر الواسعة للرقابة الداخلية مع وجهة نظر معهد المراجعين الداخليين ، عن دور المراجعة الداخلية في المنشأة والذي ينظر إليها على أن :

"المراجعة الداخلية تفحص وتقوم التخطيط ، والتنظيم ، وإدارة العمليات ، لتحديد ما إذا كان هناك تأكيد معقول بأن الغايات والأهداف سيتم تحقيقها ". أما الرقابة الداخلية فتشمل جميع نظم المنشأة، وعملياتها التحويلية ، وأعمالها ووظائفها وأنشطتها. وفي الحياة العملية يتغير نطاق منظمات المراجعة الداخلية ، ويعتمد ذلك على الميثاق الخاص بها في المنشأة.

(3) Statement on Internal Auditing Standards No. 1, Control : Concepts and Responsibilities (Altamonte Springs , FL : The Institute of Internal Auditors , Inc , 1983).

المراجعون الخارجيون :

نظرا لدورهم كمراجعين للقوائم المالية ، فقد ركز المحاسبون القانونيون المستقلون فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على تلك الأوجه التي تدعم ، أو تؤثر على التقارير المالية الخارجية للمنشأة. ومع ذلك ، فإن أدبيات معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ، تعرف الرقابة الداخلية بطريقة واسعة بأنها "السياسات والإجراءات التي تم وضعها لتوفير تأكيد معقول بأن الأهداف المحددة للمنشأة ، سيتم تحقيقها"⁽⁴⁾. ويتسق هذا التعريف مع وجهات نظر الإدارة والمراجعين الداخليين التي تمت الإشارة إليها أعلاه.

وعلى الرغم من ذلك ، فقد تم - فيما بعد - تضيق التعريف الواسع لتحديد نطاق الرقابة الداخلية المتعلقة بمسؤولية المراجع المستقل. وقد تم تحقيق هذا التضيق بذكر أن السياسات والإجراءات ، هي المتعلقة بعملية مراجعة للقوائم المالية للمنشأة عندما "تتعلق بقدرة المنشأة على تسجيل ، ومعالجة ، وتلخيص ، والتقرير عن البيانات المالية بما يتسق مع التأكيدات المضمنة بالقوائم المالية"⁽⁵⁾.

وعلى الرغم من أن المراجعين المستقلين ، لأغراض تخطيط عملية المراجعة ، يحصلون على معلومات عن أعمال المنشأة والصناعة ، بما في ذلك أهداف العمليات الخاصة بها ، واستراتيجياتها وموقفها التنافسي ، إلا أنهم لا يحتاجون إلى معالجة الرقابة الداخلية - بالكامل - لمراجعة القوائم المالية للمشروع. وهذا التضيق في التركيز ، هو العملية نفسها التي يجب أن يقوم بها آخرون لأدائهم لمهامهم.

الأطراف الخارجية الأخرى :

لكل من المشرعين والجهات الرقابية ، والمستثمرين والدائنين ، وجهات نظر مختلفة عن الرقابة الداخلية.

فقد طور المشرعون والوكالات الرقابية ، تعريفات متعددة للرقابة الداخلية لتتطابق مع مسؤولياتهم. وتتعلق هذه التعريفات - عامة - بأنواع الأنشطة التي تمت مراقبتها ، وقد تتضمن تحقيق غايات المنشأة وأهدافها ، ومتطلبات التقارير ، واستخدام الموارد ، وفقاً للقوانين والتعليمات ، وحماية الموارد من الإسراف ، والخسارة وسوء الاستخدام. وفي بعض الحالات ، مثل قانون الممارسات الأجنبية المشبوهة لسنة ١٩٧٧م ، فقد ركزت الحكومة على ناحية واحدة معينة. ويعرف هذا القانون الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المحددة ، ومعالجة الصفقات ، وفقاً لما صرحت به الإدارة ، وتسجيل العمليات لأغراض إعداد قوائم مالية ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وللاحتفاظ بالمسؤولية التحاسبية عن الأصول ، والسماح بالاتصال بالأصول في حالة التصريح من الإدارة فقط ، ومقارنة الأصول بالسجلات المحاسبية.

يحتاج المستثمرون والدائنون إلى معلومات ، مالية بصفة رئيسة ، تتسق - عامة - مع المعلومات التي يعالجها المراجعون المستقلون. وتحتاج أطراف خارجية أخرى إلى معلومات متعددة

(4) Statement on Auditing Standards No. 55 , Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit (New York : AICPA, 1988), Para.6.

(5) Ibid.

عن المنشأة. وعلى الرغم من ذلك ، فهذه الجهات لديها قدرة محدودة على أن تطلب من منشآت معينة أن توفر معلومات وهي - عادة - ليست في وضع يفرض جهات نظرها فيما يتعلق عن الرقابة الداخلية.

التعريف :

على الرغم من تعدد وجهات النظر ، فإنه توجد أشياء مشتركة. وتعدُّ الرقابة الداخلية - بصفة عامة - متعلقة بمحيط من الأنشطة داخل المنظمة بأكملها. وهناك - أيضًا - اتفاق عام ، مفاده أن الرقابة الداخلية يقصد منها المساعدة في تحقيق أهداف المنشأة ، وتكون بذلك وسيلة إلى غاية. وهناك اتفاق كبير ، بأن الرقابة الداخلية تشكل مجموعة من التصرفات الإيجابية ، تقوم بها المنشأة لنشر سلوك ملائم من جانب موظفيها. وتتسق وجهات النظر المشتركة هذه مع التعريف المذكور أعلاه للرقابة "نفوذ هادف بغرض تحقيق هدف محدد مسبقاً" ويقود إلى وضع مؤداه ، أن هناك عنصرين ضروريين لأي تعريف للرقابة الداخلية:

- يجب أن تكون هناك أهداف تسعى المنشأة إلى تحقيقها.
 - يجب أن تكون هناك تصرفات تتخذ بغرض التحرك تجاه تحقيق الأهداف.
- وعلى الرغم من أنه قد تستخدم تعريفات مختلفة بواسطة أطراف مختلفة ، إلا أن أي تعريف معين - بالذات - يجب أن يكون من الدقة بحيث يتجنب سوء الفهم وأي توقعات غير مبررة. ونظراً لأن تحقيق الأهداف هو الغرض من وجود الرقابة الداخلية ، فإن تعريفها الأساس ، يجب أن يكون شاملاً ، ومن الاتساع ، بحيث يشمل معظم الأهداف التي تنطبق على جميع المنشآت. ورغم ذلك ، يجب أن يبنى التعريف ، بحيث يسمح بتضييق التركيز على هدف واحد ، أو مجموعة من الأهداف. وتوفر الصلة المشتركة بين الرقابة الداخلية والأهداف الأساس ، في التوصل إلى وضع تعريف أساس ، أو جوهري تستخرج منه جميع التعريفات الأخرى.

التعريف الأساس ، أو الجوهري :

التعريف الأساس الذي يفى بهذه المتطلبات ويستخدم في هذه الدراسة هو :

الرقابة الداخلية هي سلسلة من الإجراءات والعمليات ، تتم بواسطة مجلس إدارة المنشأة ، والإدارة وموظفيها الآخرين ، تصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعات التالية :

- كفاءة وفعالية العمليات.
 - مصداقية التقارير المالية.
 - الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.
- وهذه المجموعات الثلاث ، من الأهداف يمكن النظر إليها على أنها مستقلة. إلا أنها في الوقت نفسه متداخلة. وتعالج - بصفة عامة - احتياجات مختلفة. والتركيز على أحدهما فقط - هو - في العادة - الأكثر ملائمة لتقويم فاعلية الرقابة.
- إن حالة ، أو وضع أي من تلك المجموعات ، أو كل تلك المجموعات ، قد تكون فاعلة ، أو غير فاعلة. ويمكن الحكم على الرقابة الداخلية بأنها فاعلة في أي واحد من المجموعات الثلاث ، على التوالي ، إذا كان لدى مجلس الإدارة والإدارة تأكيد معقول بـ:

- أنهم يدركون إلى أي درجة تم تحقيق أهداف المنشأة المحددة.
- أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها بطريقة موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.
- أن القوانين والتعليمات ذات العلاقة تم الالتزام بها.

التعاريف ذات الغرض الخاص :

بينما قد تنظر المنشأة إلى الفاعلية في جميع مجموعات الأهداف الثلاث ، إلا أنه من المحتمل أن تريد تركيز الانتباه على أهداف معينة ، وربما على بعض الأنشطة - فقط - داخل إحدى المجموعات. ويقود هذا التركيز المقصود إلى تعريفات ذات غرض خاص لبعض الأنشطة ، أو الأهداف. وبتحديد أهداف معينة ، ووصفها ، يكون من الممكن أن تستمد تعريفات ذات غرض خاص للرقابة الداخلية من التعريف الأساس.

والتعريف ذو الغرض الخاص عن فاعلية وكفاءة العمليات الذي يشمل نشاط المبيعات والمستمد من التعريف الأساسي ، قد يكون :

الرقابة الداخلية على أعمال المبيعات ، هي عملية تتم بواسطة نائب المدير العام للمبيعات والموظفين الآخرين ، وتصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المحددة في موازنة مبيعات المنشأة لسنة ١٩xxم.

ويمكن الحكم على الرقابة الداخلية على أعمال المبيعات بأنها فاعلة ، إذا كان لدى نائب المدير العام للمبيعات تأكيد معقول بأنه يعي مدى تحقق الأهداف المحددة في موازنة المبيعات للمنشأة عن سنة ١٩xxم.

وبالنسبة لهدف الثقة في التقارير المالية ، يكون التعريف على النحو التالي :

الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية المنشورة ، عملية تتم بواسطة مجلس إدارة المنشأة ، وإداراتها وموظفيها الآخرين ، تصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالمصادقية في إعداد هذه القوائم المالية.

ويمكن الحكم على الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية المنشورة بكونها فاعلة ، إذا كان لدى مجلس إدارة المنشأة ، والإدارة وموظفيها الآخرين تأكيد معقول بأن هذه القوائم المالية يتم إعدادها بطريقة يمكن الثقة فيها.

وبالمثل ، فإن تعريف الالتزام ، مثل الالتزام بمتطلبات العقود الحكومية قد يكون :

الرقابة الداخلية على الالتزام بقواعد العقود الحكومية وتعليماتها ، عملية تتم بواسطة مجلس إدارة المنشأة ، وإداراتها وموظفيها الآخرين ، وتصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بهذا الالتزام.

ويمكن الحكم على الرقابة الداخلية على الالتزام بقواعد العقود الحكومية وتعليماتها بأنها فاعلة ، إذا كان لدى مجلس إدارة المنشأة ، وإدارتها تأكيد معقول بأن القوانين والتعليمات الحكومية ذات العلاقة يتم الالتزام بها.

ملحق (د)

النظر في خطابات التعليقات

ملحق (د)

النظر في خطابات التعليقات

أصدرت مسودة لهذا التقرير ، كما تمت الإشارة إليه في الملحق (ب) ، بغرض الحصول على تعليقات عامة عليه ، وقد نتج عن ذلك تلقي ٢١١ خطاب تعليق. وقد احتوت هذه الخطابات -حرفياً- على آلاف التعليقات الفردية على مجموعة واسعة من الموضوعات التي تمت مناقشتها. وكما سبق ذكره ، أصدرت - أيضاً - مسودة تقرير معدل إلى المستجيبين للتقرير الأول واستخدمت في الاجتماعات التي عقدت لمناقشته ، ونتج عن ذلك ٤٥ خطاب تعليق ، وتعليقات كثيرة شفوية. وقد تم النظر في كل تعليق عند صياغة تعديلات لمسودات التقارير.

ويلخص هذا الملحق ، التعليقات الأكثر أهمية ، والتعديلات الناتجة التي انعكست في هذا التقرير النهائي. كما يشمل - أيضاً - أسباب قبول آراء معينة وعدم قبول آراء أخرى.

التعريف :

اتساع التعريف : عرّفت المسودة العامة المعروضة ، الرقابة الداخلية بطريقة واسعة تعالج تحقيق جميع مجموعات الأهداف لمنشأة ، والمتمثلة في فاعلية العمليات وكفاءتها ، والثقة في التقارير المالية ، والالتزام بالقوانين والتعليمات. أيد بعض المستجيبين التعريف الواسع ، بينما قال آخرون بأنه واسع جداً ، ويجب أن يعالج - فقط - أهداف التقارير المالية. وقد أوضح بعض المستجيبين الآخرين أن التعريف الواسع ، ربما تنتج عنه توقعات غير ملائمة وسوء فهم لقدرة المنشأة على تحقيق جميع أهدافها ، وأنه غير متسق مع إرشادات الإطار للتقرير إلى الأطراف الخارجية ، التي تقتصر على الثقة في التقارير المالية.

وقد تقرر الاحتفاظ بتعريف واسع لعدة أسباب:

- أحد المفاهيم الرئيسية لأي إطار ، أنه يعرف الكل ، بالإضافة إلى مكونات ذلك الكل. ولذلك ، فإن إطار الرقابة الداخلية يجب أن يعرف مجموع ما تشمل عليه الرقابة الداخلية. فالتعريف الواسع وتحديد الأجزاء الفردية ، سيساعد على تسهيل الاتصال ، ويحد من سوء الفهم ويقلل من "فجوة التوقعات" (الفرق بين ما هو متوقع من الرقابة الداخلية ، وما تستطيع عمله فعلاً).
- ويستطيع التعريف الواسع أن يتسع للآراء الضيقة عن الرقابة الداخلية. يشمل التعريف الوارد في هذا التقرير ، معظم التعريفات الضيقة المقترحة إن لم يكن كلها ، ويسمح بتركيز محدد على المفاهيم الأكثر ضيقاً.
- مجموعات الرقابة الداخلية الثلاث : العمليات والتقارير المالية والالتزام ، مترابطة. وتتكامل الرقابة الداخلية نفسها مع المشروع وعمليات الإدارة. وربما تفقد هذه العلاقات - بدرجة كبيرة - باستخدام تعريف ضيق يقتصر ، على سبيل المثال ، على التقارير المالية.

مجموعات الأهداف :

عرضت مسودة التقرير ثلاث مجموعات من الأهداف ، ولكنها لم تذكر - بصراحة - في التعريف الرسمي للرقابة الداخلية. ذكر بعض المستجيبين أن مجموعات الأهداف يجب إدخالها في نطاق التعريف.

تم الاتفاق على وجوب تسمية المجموعات الثلاث - بصراحة - في التعريف لسببين : نظراً لأهميتها المركزية للرقابة الداخلية ، ولأن تسميتها ستساعد على توضيح أن أي واحدة منها ، قد تكون محل تركيز اهتمام مستقل.

عملية :

عرفت مسودة التقرير الرقابة الداخلية بأنها تمثل عملية وقد اتفق بعض المستجيبين مع هذا المفهوم ، غير أن آخرين أوضحوا أن الرقابة الداخلية ، هي حالة ، أو وضعية معينة.

وقد استقر الرأي على أن الرقابة الداخلية ، هي في الحقيقة تمثل عملية. ومن أجل إيجاد الصلة بين علاقتها بعملية الإدارة وطبيعتها الديناميكية ، يجب أن يستمر تعريفها بأنها مجرد عملية. وعلى الرغم من ذلك ، وبعد الاعتراف بأن العملية يمكن تحديد أن لها حالة ، أو وضعا محدداً في نقطة ، أو أكثر من الزمن ، تقرر أنه يجب عرض تعريف آخر يتعلق بحالة الرقابة الداخلية. ولذلك يحتوي التقرير النهائي على تعريفين : أحدهما للرقابة الداخلية ، وهي لعملية. والثاني : "لفاعلية" الرقابة الداخلية ، وهي حالة ، أو وضع لهذه العملية.

أهداف محددة :

أشار التعريف في مسودة التقرير ، إلى تحقيق " أهداف محددة ". واقترح بعض المستجيبين ، أن المصطلح الأكثر ملاءمة ، هو "الأهداف المتعددة للمنشأة" لأنه لا توجد مجموعة واحدة من الأهداف لجميع المنشآت.

تم تعديل التقرير ليعكس هذه النقطة. يعكس تعريف الرقابة الداخلية الفاعلة فكرة أن أهداف العمليات فريدة بالنسبة للمنشأة. وعلى الرغم من ذلك ، يحتفظ التقرير بفكرة أن أهداف الثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين والتعليمات ، يتم إنشاؤها - أساساً - بواسطة أطراف خارجية ، تتسق - بصفة عامة - عبر جميع المنشآت.

التأكيد المعقول :

شمل التعريف في مسودة التقرير ، اصطلاح "التأكيد المعقول". وقال بعض المستجيبين أنه بالرغم من أن الرقابة الداخلية لا يمكن أن توفر تأكيداً مطلقاً ، إلا أن كلمة "معقول" في اصطلاح "التأكيد المعقول" يجب ألا تستخدم ، لأنها تستخدم بواسطة الإدارة لتجنب المسؤولية. وقال آخرون : إن كلمة "تأكيد" ليست ملائمة ، لأنها تتضمن ضمان أن الأهداف ، سوف تتحقق دائماً. وقد اقترح مصطلح "احتمال معقول" بوصفه أحد البدائل.

تم الإبقاء على مصطلح "التأكيد المعقول" في التعريف ، لأنه من المعتقد أنه يعطى أفضل وصف للقيود على الرقابة الداخلية. فمعظم أدبيات الموضوع تستخدم ذلك المصطلح ، وهو له استخدام عام ويسهل فهمه بواسطة مجتمع الأعمال. ولحسن توصيل ما هو مقصود بالتأكيد المعقول ، تم ربط المفهوم بطريقة أكثر مباشرة في التقرير النهائي بالموضوعات التي تعالج في الفصل الخاص بالقيود على الرقابة الداخلية. والمقصود من هذا الربط المباشر ، توضيح مفهوم التأكيد المعقول بطريقة أفضل ، ولمعالجة قلق بعض المستجيبين.

وتضمنت التعليقات الأخرى على مصطلح "التأكيد المعقول" ، تساؤلاً حول الجهة التي يوجه إليها التأكيد. ويوضح التقرير النهائي ، أن الرقابة الداخلية من أدوات الإدارة ، لاستخدامها بواسطة الإدارة وبواسطة المجلس (مجلس الإدارة). و (عند إصدار تقرير إدارة ، تقوم الإدارة ببيان عام ، مؤداه أنها ، والمجلس لديهما تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المحددة).

تسمية المكونات في التعريف :

شمل تعريف مسودة التقرير مكونات الرقابة الداخلية التسعة. وقد اقترح بعض المستجيبين استبعاد المكونات التسعة من التعريف ، لأنها تجعله مطولاً ، وبذلك تجعل التقرير أصعب في الفهم. وقد اقترح آخرون ، الاحتفاظ بالمكونات ، لأنها رئيسة بالنسبة إلى إطار الرقابة الداخلية ، ويجب أن تكون جزءاً من التعريف. بالإضافة إلى ذلك ، فإن الاحتفاظ بها في التعريف ، يساعد على الإبلاغ بأن جميع المكونات ، تنطبق على كل من مجموعات الأهداف الثلاث.

وقد تقرر ، أن مكونات الرقابة الداخلية يمكن استبعادها من التعريف ، لجعله أقل إسهاباً ، دون فقدان للوضوح ، أو تأكيد فيما يتعلق بالمفاهيم المرتبطة. بالإضافة إلى ذلك ، فلوصف العلاقة بين مجموعات الأهداف والمكونات بطريقة أفضل ، أضيف رسم بياني يوضح العلاقة.

تحقيق أهداف العمليات :

قال بعض المستجيبين بأن تعريف مسودة التقرير يفيد - ضمناً - أنه لكي تكون للمنشأة رقابة داخلية فاعلة ، يجب عليها تحقيق جميع أهدافها ، بما في ذلك أهداف العمليات. وقد اتفقوا - بصفة عامة - مع المناقشة في مسودة التقرير ، بأن نظام الرقابة الداخلية يستطيع أن يوفر معلومات فيما يتعلق بالتقدم الذي تم نحو تحقيق أهداف العمليات ، واقتروا تعديل التعريف ليعكس هذه الحقيقة بطريقة أفضل.

وتعالج الإضافة في التقرير النهائي لتعريف للرقابة الداخلية الفاعلة هذا الاهتمام. ويعرف التقرير - بصراحة - الرقابة الداخلية الفاعلة على الأعمال ، بأن تفهم الإدارة والمجلس إلى أي مدى تحققت أهداف عمليات المنشأة.

الثقة في التقارير المالية :

استخدمت مسودة التقرير مصطلح "الثقة" في التقارير المالية. قال بعض المستجيبين ، إن هذا المصطلح يحمل - للأسف - توريظاً ضمنياً في المسؤولية ، ولذلك يجب استبداله. وللسبب نفسه ، يجب تجنب استخدام مصطلح "صحيح بدرجة عالية".

يحتفظ التقرير النهائي بمصطلح "الثقة" نظراً لاستخدامه العام ، ولكنه يعرفه - الآن - في شكل إعداد قوائم مالية معروضة بعدالة ، ومدعمة بتأكيدات قوائم مالية محددة. وقد استبعد مصطلح "صحيح بدرجة مهمة".

حماية الأصول :

اقترح بعض المستجيبين ، وبصفة عامة هؤلاء الذي يقترحون أن تعرف الرقابة الداخلية بطريقة ضيقة بحيث تعالج - فقط - أهداف التقارير المالية ، أن تضاف أهداف حماية الأصول أيضاً.

ويورد التقرير النهائي المناقشة الواردة في مسودة التقرير عن حماية الأصول ، ذاكراً أنه بينما تكون أهداف الحماية - بصفة رئيسة أهداف - عمليات فإن ؛ بعض نواحي هذا المفهوم تندرج تحت كلٍّ من مجموعات الأهداف والعمليات ، والتقارير المالية والالتزام. ويحتوي التقرير النهائي على مناقشة إضافية للظروف التي بموجبها قد تقع بعض أنشطة الحماية تحت مجموعة التقارير المالية.

المكونات :

تجميع المكونات : علق بعض المستجيبين على مكونات الرقابة الداخلية التسعة ، بأن وافقوا على المكونات المقترحة. وقال آخرون ، بأن المكونات التسعة كانت كثيرة جداً ، ويعني أن هناك تداخلاً وتكراراً مفرطين. وقد تم تقديم عدد من الاقتراحات عن كيفية إعادة هيكلة المكونات.

وقد تقرر : أنه يمكن تبسيط هيكل المكونات واستبعاد التداخل غير الضروري دون تضحية بالجوهر ، بإعادة هيكلة المكونات كالآتي:

التقرير النهائي	مسودة التقرير
البيئة الرقابية	النزاهة ، القيم الأخلاقية وكفاءة البيئة الرقابية
-	الأهداف
تقويم المخاطر	تقويم المخاطر إدارة التغيير
الأنشطة الرقابية	الإجراءات الرقابية
المعلومات والاتصال	نظم المعلومات الاتصال
مراقبة الأداء	مراقبة الأداء

استبعد مكون "الأهداف" بوصفه مكوناً منفصلاً. وقد تم تبني وجهة النظر التي عبر عنها بعض المستجيبين ، بأن وضع الأهداف جزء من العملية الإدارية ، وأنه لا يعدّ جزءاً من الرقابة الداخلية. ويعترف التقرير النهائي بهذه التفرقة ، ويناقش وضع الأهداف على أنه متطلب سابق للرقابة الداخلية.

وكان هناك تغييران في المصطلحات فقد أصبحت "الإجراءات الرقابية" الآن ، "الأنشطة الرقابية" ، للاحتفاظ بفكرة أن كلاً من السياسات والإجراءات قد تم شمولهما. كلمة "نظم" استبعدت إضافتها إلى كلمة معلومات ، لتجنب الفهم الضمني بأنها مقصورة على نظم معالجة البيانات ضمناً. مكون المعلومات و (الاتصال) هو مفهوم أكثر اتساعاً.

تحديد الفاعلية :

يرى بعض المستجيبين أن البيان الوارد بمسودة التقرير ، يجب فيه وجود مكونات الرقابة الداخلية التسعة لتقرير أن الرقابة الداخلية فاعلة. وقد قالوا بوجوب أخذ المكونات في الحسبان مع بعضها ، وأنه لا يلزم وجود كلٍّ منها بمفرده ، لكي تكون الرقابة الداخلية فاعلة. وقد اقترحوا ، أن يبين التقرير فكرة أن وجود أوجه ضعف في أحد المكونات ، يمكن تعويضه بواسطة مكونات أخرى.

وقد تقرر وجوب الاحتفاظ بالمفهوم الوارد بمسودة التقرير ، وأنه يلزم بوجود جميع المكونات لكي تكون الرقابة الداخلية فاعلة. وعلى الرغم من ذلك ، فقد تم الاتفاق على صحة الوضع الذي يقول:

إنه قد تحدث درجة من المقايضة بين المكونات ، ويعترف التقرير النهائي بأن الأنشطة الرقابية في أحد المكونات قد تعوض رقابة ضعيفة في مكون آخر ، ويصف كيف أن وجود رقابة تكميلية في المكونات المختلفة من الممكن - معاً - توفير رقابة داخلية فاعلة.

الرقابة الداخلية والعملية الإدارية :

أنشطة الإدارة :

قال بعض المستجيبين إن الرقابة الداخلية ، هي جزء - فقط - . ولو أنها جزء مهم من العملية الإدارية ، وأن مسودة التقرير تعرف - خطأ - الرقابة الداخلية بطريقة تشمل ، أو (يبدو أنها تشمل) العملية الإدارية بأكملها. وهم يعتقدون أن هذا يتضمن أن الرقابة الداخلية يمكن أن تضمن تحقيق الإدارة لأهداف المنشأة ، وقد يؤدي هذا الفهم الضمني إلى استمرار ، أو توسيع فجوة التوقعات الموجودة حالياً.

ولمعالجة هذه التعليقات ، يفرق التقرير النهائي - بوضوح - بين الرقابة الداخلية والنواحي الأخرى من عملية الإدارة وهو يوضح أن كثيراً من مسؤوليات الإدارة ، مثل وضع الأهداف ، واتخاذ قرارات الأعمال ، وتنفيذ العمليات والقيام بالخطط تقع ضمن أنشطة الإدارة التي تتكامل مع نظام الرقابة الداخلية ، ولكنها ليست جزءاً منه.

منع فشل المشروعات :

بالإضافة إلى الاهتمامات التي تمت الإشارة إليها أعلاه ، قال بعض المستجيبين : إن مسودة التقرير تفيد - ضمناً - أن الرقابة الداخلية الفاعلة ، ستمنع فشل مشروعات الأعمال والمشاكل الأخرى ، وأن ذلك قد يوسع فجوة التوقعات. واقترحوا تقوية مناقشة موضوع القيود على الرقابة الداخلية.

يحتوي التقرير النهائي على تأكيد إضافي بالقيود على الرقابة الداخلية ، وينص - صراحة - على أن الرقابة الداخلية لا تستطيع ضمان تحقيق الأهداف ، وأنها ليست الدواء الناجح لجميع الأمراض. ويعالج هذه الاهتمامات - أيضاً - إضافة تعريف للرقابة الداخلية الفاعلة ، وتوضيح التفرقة بين الرقابة الداخلية والعملية الإدارية (التي نوقشت أعلاه).

الأدوار والمسؤوليات :

مساعدة الإدارة :

اقترح بعض المستجيبين ، أن يكون التقرير أكثر تحديداً فيما يتعلق بمسألة الإدارة أمام مجلس الإدارة. تم تعديل التقرير ليبين أن الإدارة مسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية ، ويجب أن تتم مساءلتها أمام المجلس عن وضع نظام يوفر تأكيداً ، معقولاً فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنشأة. ويوفر المجلس - بدوره - (الحكمة) والإرشاد والإشراف.

مجالس الإدارة ولجان المراجعة :

اقترح بعض المستجيبين ، أن يوصي التقرير بأن تتكون لجان المراجعة من أعضاء مجلس إدارة خارجيين فقط ، لأن الاستقلال يقوي من فاعلية اللجنة. وقد قال بعض المستجيبين : إنه يجب أن تتكون مجالس الإدارة من أغلبية من الأعضاء الخارجيين ، بوصفه شرطاً مطلوباً للرقابة الداخلية

الفاعلة ، وأن هذا ضروري لتحدي الإدارة عند الضرورة لتوفير رأي موضوعي عن نزاهة الإدارة وقيمها الأخلاقية.

وقد تم الاتفاق على أن منافع لجان المراجعة المستقلة تمثل نقطة يجب تأكيدها. ومصادقاً لهذا، يعالج التقرير النهائي توصيات ومتطلبات فيما يخص لجان المراجعة المستقلة ، وهو يتكلم - أيضاً - عن فوائدها والرغبة في وجودها ، مع الاعتراف بقيود عملية بالنسبة لبعض الشركات. ويوضح التقرير النهائي ، أن وجود مجلس إدارة نشط ، هو أمر ضروري لرقابة داخلية فاعلة (باستثناء منشآت - عادة منشآت صغيرة - والتي تدار بواسطة ملاكها دون أن يكون لها رأس مال خارجي). وعلى الرغم من أن وجود أغلبية من أعضاء مجلس إدارة مستقلين ، لا يعدّ ضرورياً ، فإن وجود كتلة كبيرة من الأعضاء الخارجيين يعد ضرورياً.

الشركات الكبيرة مقابل الصغيرة :

علق بعض المستجيبين بأن مسودة التقرير ، يبدو أنها تنطبق - فقط - على المنشآت الكبيرة ، وأنها ليست عملية بالنسبة للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

وقد تقرر أنه ، على الرغم من أن التقرير كما هو ظاهر في مسودة التقرير ، كان مقصوداً منه أن ينطبق على جميع الشركات ، وبصفة خاصة تلك الشركات الصغيرة التي تحتاج إلى إرشاد عند تقويم وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية لديها ، إلا أن هذا لم يكن ظاهراً بدرجة كافية. وقد تقرر وجوب توفير مناقشة إضافية عن كيفية ارتباط مفاهيم الرقابة الداخلية بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ، ويحتوي التقرير النهائي على هذه المناقشة في الفصل الخاص بكل مكوّن.

التقرير إلى أطراف خارجية :

تحتوي مسودة التقرير على فصل يناقش موضوع تقارير الإدارة عن الرقابة الداخلية إلى أطراف خارجية. أوضح بعض المستجيبين ، أن الموضوع يجب أن يُعالج ، وقال بعضهم الآخر : إنه لا يجب ذلك ، وقدم آخرون اقتراحات أخرى.

وكانت حجة المستجيبين الذين اعترضوا على الموضوع ، أن تقارير الإدارة خارج نطاق الدراسة التي كان الغرض منها وضع إطار للرقابة الداخلية. الدراسة هي منتج لتوصية لجنة تريدواي التي أوصت أن تعمل الهيئات الراعية لها - معاً - على وضع تعريف عام مشترك للرقابة الداخلية وأن توفر إرشادات عن الحكم على فاعلية الرقابة الداخلية وتحسينها. وكما ذكرت مسودة التقرير ، فإن تقارير الإدارة ليست أحد مكونات الرقابة الداخلية ، ولا تحتاج المنشأة إصدار تقرير عن نظامها للرقابة الداخلية من أجل أن يكون لديها نظام فاعل. وقال هؤلاء المستجيبون - أيضاً - أن تقارير الإدارة ، هي موضوع سياسة عامة مهمة ، يجب البت فيه بالشكل التشريعي ، أو الرقابي الملزم.

ذكر المستجيبون الذين يحبذون إجراء مناقشة لتقارير الإدارة ، أن تقارير الإدارة ، هي موضوع له أهمية للإدارة ويتصل - مباشرة - بتقرير يضع إطاراً للرقابة الداخلية. وقد لاحظوا أن كثيراً من الشركات المساهمة العامة ، تصدر تقارير إدارة في تقاريرها السنوية إلى المساهمين ، وأن وجود إرشادات عن التقارير يعدّ نافعاً.

اقترح بعض المستجيبين أن توضع المناقشة حول تقارير الإدارة في ملحق أو وثيقة مستقلة. وقد أوضحوا أنه بالرغم من أن المناقشة يجب ألا تكون جزءاً من إطار الرقابة الداخلية، إلا أن الإرشاد يجب توفيره للأطراف المهتمة.

وقد تقرر أن تفصل المناقشة حول تقارير الإدارة من تحديد الوثيقة الرئيسية للإطار، ذلك أن تقارير الإدارة، ليست لها علاقة بتعريف الرقابة الداخلية، أو تحديد فاعلية الرقابة الداخلية. وعلى الرغم من ذلك، فيسبب إصدار كثير من الشركات، أو نيتها في إصدار تقارير عن الرقابة الداخلية، فقد تم التوصل إلى أن عرض المناقشة سيوفر إرشاداً نافعاً وقد يؤدي إلى نشر اتصالات محسنة وأكثر اتساقاً مع القراء. ونتيجة لذلك، فإن المناقشة تعرض في مجلد مستقل.

اعتبارات أخرى :

مفهوم الشخص الحريص :

ناقشت مسودة التقرير - عند مناقشة القيود على الرقابة الداخلية - فكرة الشخص الحريص. ذكر بعض المستجيبين، أنه بدلاً من مناقشة القيود، فإن مناقشة موضوع الشخص الحريص، المستمدة من قانون الضرر، يعالج تحديد المسؤولية القانونية، وأنه ليس ملائماً. ومن ثم، فقد تم استبدال هذه المناقشة بمناقشة الحاجة إلى تطبيق الحكم الشخصي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالرقابة الداخلية.

الشكل وطريقة العرض :

علق المستجيبون على طول وشكل وطريقة ونغمة مسودة التقرير. وعبروا عن مجموعة متنوعة من الآراء عن كيفية إعادة تشكيل التقرير وتبسيطه.

وقد تقرر أن يعاد تنظيم التقرير وتبسيطه، استجابة لهذه التعليقات. "الملخص التنفيذي" في مسودة التقرير، استبدل بملخص أقصر، وهو موجود في هذا المجلد وينشر مستقلاً. وتم عرض مسودة التقرير عن تقارير الإدارة إلى الأطراف الخارجية، وأدوات التقييم في مجلد مستقل لكل منهما. وذلك لأنها مكتملة، وليست جزءاً لا يتجزأ من الإطار. بالإضافة إلى ذلك، تم اختصار الإسهاب الزائد عن الحاجة وتم تبسيط لغة التقرير.

المصادر :

اقترح بعض المستجيبين توفير بيان (ثبت) للمراجع المتعلقة بالموضوع، يشير إلى المقالات، أو المطبوعات الأخرى التي تم أخذها في الحسبان، في مرحلة البحث في أدبيات الموضوع. وقد تقرر عدم إدخال ثبت لمراجع المصادر المستخدمة في البحث في الأدب الخاص بالموضوع. فالبحت في الأدب، كان واحداً - فقط - من مصادر معلومات عديدة استخدمت في وضع الإطار، وبسبب أن نتائج أحد مراحل المشروع استخدمت مدخلات للمرحلة التالية وشكلت تصميمها، لذلك فليست هناك صلة مباشرة تربط بين الأدب الخاص بالموضوع والتقرير النهائي. ونتيجة لذلك، فقد تقرر أنه ليس من المفيد، إدخال ثبت خاص بالمراجع، إضافة إلى أنه قد يكون مضللاً.

معاني المصطلحات :

أوضح بعض المستجيبين، أنه من المفيد إدخال معاني للمصطلحات المستخدمة في الدراسة.

وقد تم الاتفاق على أن ذلك سيؤدي إلى نشر معاني مشتركة للمصطلحات الرئيسية ، كما يسهل الاتصال بالمفاهيم الرئيسية. ولذلك تم إدخال مجموعة لمعاني المصطلحات في الدراسة.

أدوات التقويم :

قال بعض المستجيبين : إنه قد ينظر إلى أدوات التقويم بوصفها معياراً للقيام بتقويم لفاعلية الرقابة الداخلية. وأبدوا نوعاً من القلق من أنه إذا أصبحت تقارير الإدارة إلزامية ، فقد تتوقع الجهات الرقابية ، أن تحل أدوات التقويم هذه محل أدوات التقويم التي تستخدم حالياً في منظماتهم. وقال مستخدمون آخرون : إن أدوات التقويم تمثل إرشاداً مهماً.

عرضت أدوات التقويم في مسودة التقرير بنية تمثيل أحد الأساليب ، ضمن أساليب كثيرة قد تستخدم كلياً أو جزئياً في عملية تقويم ، أو لا تستخدم إطلاقاً. يبين التقرير النهائي - بطريقة أوضح - هذه النية ، مؤكداً أن الأدوات أدخلت - فقط - بوصفها إرشاداً لتوضيح إحدى الطرق للقيام بالتقويم. وللتأكيد الإضافي على أن أدوات التقويم ليست جزءاً مباشراً من وثيقة الإطار الرئيسية ، فقد أصدرت في مجلد مستقل. وقد أضيف فضلاً عن ذلك ، تأكيد يوضح أن المنشآت التي تستخدم الأدوات ، يجب عليها حياكتها ، وفقاً لاحتياجاتها الفردية.

تنظيم لا مبرر له :

أبدى بعض المستجيبين قلقاً من أن الإطار قد يقود إلى تنظيم (رقابي) لا مبرر له ، وإلى تكلفة تنفيذ عالية وزيادة في المسؤولية. وهذا يرتبط بالقلق حول سعة تعريف الرقابة الداخلية وتقارير الإدارة عليها.

ويلاحظ أن تعريف التقرير النهائي ، يفرق بين مجموعات الرقابة الداخلية الثلاث ، ويحتوي التقرير على مناقشة إضافية مدعمة للفرقة بينها. بالإضافة إلى ذلك ، فإن مجلد "التقارير إلى الأطراف الخارجية" ، يناقش بصفة - إضافية - الفرق ، ويوفر إرشاداً صريحاً للفئة (المجموعة) الثانية فقط ، وهي الضوابط الرقابية على التقارير المالية.

خطابات التعليقات متاحة للإطلاع العام في مكتبة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالعنوان

1211 Avenue of Americas, New York, NY 10036-8775

ملحق (هـ)

شرح لبعض المصطلحات المختارة

ملحق (هـ)

شرح مصطلحات مختارة

الإجراءات الرقابية على التطبيقات : *Application Controls*

إجراءات مبرمجة في برامج التطبيق ، وما يتعلق بها من إجراءات يدوية ، تصمم للمساعدة على ضمان اكتمال تشغيل المعلومات ودقته. وتشمل أمثلة ذلك ، رقابة التحرير لبيانات المدخلات ، ورقابة التتابع الرقمي والإجراءات اليدوية لمتابعة البنود المدونة في تقارير الاستثناءات.

مجموعة (فئة) : *Category*

تمثل إحدى ثلاث فئات (مجموعات) لأهداف الرقابة الداخلية ، الأنشطة الرقابية ، أو الرقابة. وتتمثل في المجموعات فاعلية العمليات وكفاءتها ، والثقة في التقارير المالية ، والالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة. وهذه المجموعات تتداخل ، ولذا فإن هدفاً محدداً على سبيل المثال ، قد يقع في أكثر من مجموعة واحدة.

الالتزام : *Compliance*

يتعلق بالتوافق مع القوانين والتعليمات التي تنطبق على المنشأة.

رقابة الحاسب الآلي : *Computer Controls*

(١) الرقابة التي يقوم بها الحاسب الآلي ، ويقصد بذلك الرقابة المبرمجة في برامج الحاسب الآلي (على عكس الرقابة اليدوية). (٢) الرقابة على تشغيل المعلومات بواسطة الحاسب الآلي ، وتتكون من الإجراءات الرقابية العامة ، والرقابة على التطبيقات (سواء مبرمجة ، أو يدوية).

الرقابة : *Control*

(١) اسم ، يستخدم لغويا كفاعل ومثال ذلك وجود رقابة ، أي سياسة ، أو إجراء يعدّ جزءاً من الرقابة الداخلية. يمكن وجود رقابة في أي من المكونات الخمسة. (٢) اسم ، يستخدم بوصفه مفعولاً به ومثال ذلك ، إحداث الرقابة نتيجة سياسات وإجراءات تصمم للرقابة ، وقد تكون النتيجة الوصول ، أو عدم الوصول إلى رقابة داخلية فاعلة. (٣) فعل ، ومثال ذلك يراقب - يضع ، أو ينفذ سياسة تحدّث الرقابة.

معايير : *Criteria*

مجموعة من المعايير يقاس على أساسها نظام للرقابة الداخلية لتحديد الفاعلية. وتمثل مكونات الرقابة الداخلية الخمسة ، وينظر لها في ضوء القيود الملازمة للرقابة الداخلية ، وتمثل معايير لفاعلية الرقابة الداخلية لكل مجموعة من مجموعات الرقابة الثلاث. وبالنسبة لإحدى المجموعات ، مثل الثقة في التقارير المالية ، فيوجد معيار أكثر تفصيلاً ، وهو مفهوم الضعف المهم (الجوهري).

قصور : *Defeciciency*

نقص مدرك ومتوقع ، أو حقيقي ، أو فرصة لتقوية نظام الرقابة الداخلية لتوفير احتمال أكبر بتحقيق أهداف المنشأة.

تصميم Design :

(١) نية ، كما هو مستخدم في تعريف الرقابة الداخلية ، فإن تصميم نظام الرقابة الداخلية ، يقصد منه توفير تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق الأهداف ، وعند تحقق النية ، يعدّ النظام فاعلاً. (٢) خطة ، الطريقة التي يفترض أن يعمل النظام بها ، بالمقارنة بكيفية عملة فعلاً.

رقابة كاشفة Detective Control :

رقابة تصمم لاكتشاف حدث ، أو نتيجة غير مقصودة (عكس الرقابة المانعة Preventive Control)

رقابة داخلية فاعلة Effective Internal Control :

يمكن الحكم على الرقابة الداخلية بأنها فاعلة في كل مجموعة من المجموعات الثلاث ، على التوالي ، إذا كان لدى مجلس الإدارة ، والإدارة تأكيد معقول :

- أنهم يدركون إلى أي درجة ، تم تحقيق أهداف المنشأة.
 - أن القوائم المالية المنشورة ، قد تم إعدادها بطريقة موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.
 - أن القوانين والتعليمات ذات العلاقة ، تم الالتزام بها.
- وهي حالة ، أو وضع للرقابة الداخلية.

نظام فاعل للرقابة الداخلية Effective Internal Control System :

وهي تعدّ مرادفاً لرقابة داخلية فاعلة.

منشأة Entity :

منظمة من أي حجم تنشأ لغرض معين. فربما تكون المنشأة ، على سبيل المثال ، مشروعاً تجارياً ، ومنظمة غير هادفة للربح ، أو هيئة حكومية ، أو معهداً أكاديمياً ، وتشمل المصطلحات الأخرى المستخدمة ، بوصفها مرادفاً لكلمة منظمة ، أو مشروعاً.

القيم الأخلاقية Ethical Values :

القيم الأخلاقية التي تساعد متخذ القرار في تحديد نوع من السلوك الملائم ، وتحدد هذه القيم على أساس ما يعد سليماً ، أو صحيحاً ، وقد يذهب هذا إلى أبعد مما هو "قانوني".

التقارير المالية Financial Reports :

إذا استخدمت مع "أهداف" ، أو "رقابة" ، فهي تعني إعداد قوائم مالية منشورة.

الرقابة العامة General Controls :

السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان التشغيل الملائم المستمر لنظم معلومات الحاسب. وتشمل الرقابة على عمليات مركز البيانات واقتناء وصيانة نظم البرامج ، وأمن الاتصال وتطوير وصيانة نظام التطبيقات. وتدعم الإجراءات الرقابية العامة ، عمل الإجراءات التطبيقية المبرمجة. بعض المصطلحات الأخرى المستخدمة - أحياناً - لوصف الرقابة العامة ، هي الرقابة العامة للحاسب ، وأحياناً الإجراءات الرقابية على تقنية المعلومات.

القيود الملازمة *Inherent Limitations* :

هي القيود على جميع نظم الرقابة الداخلية ، وتتعلق بحدود الحكم الشخصي ومحدودية الموارد والحاجة إلى اعتبار تكلفة الإجراءات الرقابية في علاقتها بالمنافع المتوقعة ، وحقيقة إمكانية حدوث إخفاقات ، وتجاوزات الإدارة والتواطؤ.

النزاهة *Integrity* :

حالة ، أو وضعية تقوم على تبني مبدأ أخلاقي قويم وسليم : الاستقامة ، الأمانة ، الإخلاص والرغبة في أن تقوم بالعمل الصحيح لممارسة وتبني مجموعة من القيم والتوقعات وتطبيقها.

الرقابة الداخلية *Internal Control* :

سلسلة من الإجراءات والعمليات ، تتم بواسطة مجلس إدارة المنشأة وإدارتها وموظفيها الآخرين ، وتصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعات التالية :

- فاعلية وكفاءة العمليات.
- الثقة في التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة .

عندما يفي نظام الرقابة الداخلية بمعايير معينة ، يمكن اعتباره فاعلاً.

نظام الرقابة الداخلية *Internal Control System* :

مرادف للرقابة الداخلية *Internal Control*

الرقابة الإدارية *Management Controls* :

الرقابة التي يقوم بها واحد ، أو أكثر من المديرين عند أي مستوى في إحدى المنظمات.

تدخل الإدارة *Management Intervention* :

يخصّ تصرفات الإدارة لتخطي سياسات ، أو إجراءات مقررة ، وذلك لأغراض مشروعة. ويكون تدخل الإدارة - عادة - ضرورياً للتعامل مع عمليات وحوادث غير متكررة وغير نمطية ، والتي كان من الممكن أن يتم معالجتها بطريقة غير ملائمة ، بواسطة النظام ، دون التدخل المذكور (قارن هذا المصطلح مع تجاوزات الإدارة *Management Override*).

تجاوزات الإدارة *Management Override* :

تخطي الإدارة لسياسات ، أو إجراءات مقررة. وذلك لأغراض غير مشروعة ، بغية كسب شخصي ، أو تعزيز المركز المالي للمنشأة ، أو حالة الالتزام (قارن هذا المصطلح مع تدخل الإدارة *Management Intervention*).

عملية الإدارة *Management Process* :

سلسلة التصرفات التي تتخذها الإدارة لتسيير أعمال المنشأة. ويعد نظام الرقابة الداخلية جزءاً من العملية الإدارية ومكماً لها.

الرقابة اليدوية *Manual Controls* :

رقابة تتم يدوياً ، وليس بواسطة الحاسب الآلي (قارن هذا المصطلح مع رقابة الحاسب الآلي *(Computer Controls)*).

العمليات *Operations* :

إذا استخدمت مع أهداف "*Objectives*" ، أو رقابة "*Controls*" ، فهي تعني فاعلية عمليات المنشأة وكفاءتها ، بما في ذلك أهداف الأداء والربحية وحماية الموارد.

سياسة *Policy* :

أوامر الإدارة بما يجب عمله لإحداث الرقابة. تشكل السياسة أساساً لإجراءات تنفيذها.

الرقابة المانعة *Preventive Control* :

رقابة تصمم لتجنب حدث غير مقصود ، أو نتيجة غير مقصودة (قارن هذا المصطلح مع رقابة كاشفة *(Detective control)*).

إجراء *Procedure* :

تصرف ينفذ سياسة.

قوائم مالية منشورة *Published Financial Statements* :

قوائم مالية ، قوائم مالية مرحلية وقوائم مالية ملخصة وبيانات مختارة مستمدة من هذه القوائم، مثل إعلانات الربحية التي يتم التقرير العام عنها.

التأكيد المعقول *Reasonable Assurance* :

مفهوم الرقابة الداخلية الذي يفيد أنه مهما أحسن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها ، فإنها لا تضمن أن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها ، ويرجع ذلك إلى القيود الملازمة في جميع نظم الرقابة الداخلية. الثقة في التقارير المالية :

إذا استخدمت ، مقترنة بالقوائم المالية المنشورة ، فإن الثقة تعرف بأنها إعداد قوائم مالية معروضة بعدل، وفقاً لمبادئ محاسبية متعارف عليها ، أو (مبادئ أخرى ذات صلة وملائمة) ومتطلبات رقابية لأغراض خارجية ، في حدود الأهمية النسبية. يدعم العرض العادل خمسة تأكيدات أساس للقوائم المالية: الوجود ، أو الحدوث ، والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم ، أو التخصيص ، والعرض والإفصاح.

وعند تطبيقها على قوائم مالية مرحلية ، أو ملخصة ، أو بيانات مختارة مستمدة من هذه القوائم ، فإن العوامل التي تمثل العرض العادل والتأكدات ، تنطبق - فقط - إلى المدى الملائم للعرض.

الحالة التي يجب التقرير عنها *Reportable Condition* :

قصور في الرقابة الداخلية يتعلق بالتقارير المالية ، وهو قصور جوهري في تصميم ، أو تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، يمكن أن يؤثر - بطريقة سلبية - على قدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص ، والتقرير عن بيانات مالية تتسق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية.

الرقابة الداخلية - إطار متكامل

✕ التقرير إلى أطراف خارجية

التقرير إلى أطراف خارجية

ملخص: تقوم كثير من الشركات المساهمة العامة بإصدار تقارير إدارة عن الرقابة الداخلية في تقاريرها السنوية إلى المساهمين ، وتختص هذه التقارير بالرقابة الداخلية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية المنشورة للمنشأة. دعت المبادرات التشريعية ، والصادرة من جهات رقابية إلى مثل هذه التقارير. تقترح إرشادات التقارير المعروضة هنا ، عند إصدار تقارير عن الرقابة الداخلية ، أن تعالج فاعلية هذه الرقابة ، وأن تحدد المعايير التي يقاس النظام على أساسها والتاريخ الذي يعد فيه حكم الإدارة ، وتعرض هنا ، نماذج لهذه التقارير التوضيحية.

أعطي اهتمام كبير لموضوع التقارير العامة عن الرقابة الداخلية. وقد قدمت توصيات واقتراحات على مدى الأعوام بواسطة هيئات عامة وخاصة ، وتضمن عدد من الشركات - حالياً - تقرير إدارة يعالج الرقابة الداخلية في تقريرها السنوي إلى المساهمين.

ومن هيئات القطاع الخاص التي أوصت بتقارير إدارة عن الرقابة الداخلية ، لجنة كوهين ومعهد المسؤولين الماليين التنفيذيين ولجنة تريديواي. وصدر - حديثاً - قانون فيدرالي ، يفرض تقارير إدارة بواسطة بنوك معينة. ويستمر الأخذ في الحسبان قواعد مقترحة من هيئة تداول الأوراق المالية SEC (لم تنته بعد) وتشريعات وقواعد أخرى. وتدخل شركة واحدة عامة من كل أربع شركات في تقريرها السنوي إلى المساهمين^(١) ، تقرير إدارة يناقش بعض نواحي الرقابة الداخلية. وبالنسبة إلى الـ ٥٠٠ شركة لمجلة Fortune ، فإن العدد هو حوالي ٦٠%. وكما هو مبين أدناه ، فإن محتوى هذه التقارير يختلف بدرجة كبيرة.

تعالج الغالبية العظمى من تقارير الإدارة موضوع الرقابة الداخلية ، فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية المنشورة. وبالمثل تعالج التوصيات والاقتراحات المذكورة سابقاً - بالكامل - هذا الموضوع. وما لم يذكر خلاف ذلك ، فإن المناقشة تركز - فقط - على موضوعات تتعلق بالرقابة الداخلية على إعداد قوائم مالية منشورة لإحدى المنشآت.

وفي كثير من الأحيان ، تناقش تقارير الإدارة أموراً أخرى ، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية. فمن الممكن أن تناقش التقارير ، على سبيل المثال ، مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ، واستخدام التقديرات والأحكام في إعدادها ، مسؤولية المحاسب القانوني المستقل عن مراجعة القوائم المالية ، والتغيرات في المراجعين ، ومسؤوليات المنشأة. وما لم يذكر خلاف ذلك ، فإن الإرشادات في هذا التقرير ، تعالج - فقط - تقارير الإدارة على الرقابة الداخلية.

وقد استخدم مصطلح " تقرير الإدارة " بصفة تقليدية ليعني تقرير إحدى المنشآت ، وموقع من مسؤولي الإدارة العليا نيابة عن المنشأة. ونظراً لاستخدامه العام ، فإن مصطلح "تقرير الإدارة" سيستخدم في هذه المناقشة ليعني مثل هذه التقارير للمنشآت.

(١) بناء على التقارير السنوية لسنة ١٩٨٩م.

الغرض من هذا التقرير ، هو توفير إرشاد إلى المنشآت التي تصدر تقارير ، أو تنوي إصدار تقارير عامة عن أنظمتها للرقابة الداخلية. تعالج هيئات القطاع الخاص والعام المسؤولية عن ، أو/ لها اهتمام بالموضوع ، مزايا تقارير الإدارة عن الرقابة الداخلية. ولا يعبر هذا التقرير عن موقف حيال الموضوع. ومن الأمور التي تؤخذ في الحسبان - أيضاً - بواسطة عدة هيئات من القطاع الخاص والعام ، علاقة المحاسبين القانونيين بتقارير الإدارة العامة عن الرقابة الداخلية ، وهو موضوع يخرج - أيضاً - عن نطاق هذا التقرير.

يجب إدراك أن التقارير العامة عن الرقابة الداخلية ليست أحد مكونات ، أو معياراً للرقابة الداخلية الفاعلة. فمن الممكن أن يكون لإحدى المنشآت نظام فاعل للرقابة الداخلية ، دون أن تقدم بياناً عاماً بهذا الشأن. وعلى الرغم من أن إدارة إحدى المنشآت ، وتوقعاً لإصدار تقرير عن الرقابة الداخلية، قد تنظر بإمعان إلى نظام المنشأة وتبادر بإدخال تحسينات عليه ، إلا أن فاعلية الرقابة الداخلية تحددها - في النهاية - كفاية النظام ، وليس ما يقال عنه.

نطاق التقرير :

إحدى النواحي المهمة عن تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية بالذات ، تضمنها لما ينبغي التقرير عنه. وكما سبق مناقشته في مجلد الإطار لهذا التقرير ، فإن التعريف الأساس التالي للرقابة الداخلية ، من الممكن أن يشمل جميع أهداف إحدى المنشآت :

الرقابة الداخلية ، عملية تتم بواسطة مجلس إدارة إحدى المنشآت ، وإدارتها وموظفيها الآخرين ، وتصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في المجموعات التالية :

• فاعلية العمليات وكفاءتها.

• الثقة في التقارير المالية.

• الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.

قد تعالج التقارير المستخدمة - كلية - داخل المنشأة ، الرقابة الداخلية المتعلقة بأي من هذه الأهداف ، أو بكاملها. ولكن تقارير الإدارة العامة كانت محصورة دائماً في الرقابة على إعداد القوائم المالية المنشورة للمنشأة. وتعريف الرقابة الداخلية الذي يتفق مع هذا التركيز ، مأخوذ من التعريف الأساس السابق للرقابة الداخلية هو :

الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية المنشورة ، هي عملية تتم بواسطة مجلس إدارة إحدى المنشآت ، وإدارتها وموظفيها الآخرين ، تصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بمصادقية إعداد هذه القوائم المالية.

ويمكن الحكم على فاعلية الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية المنشورة ، إذا كان لدى مجلس إدارة المنشأة وإدارتها ، تأكيد معقول لإعداد هذه القوائم المالية بثقة. تتعلق " القوائم المالية المنشورة " في هذا التعريف بالقوائم المالية ، والقوائم المالية المرحلية والملخصة وبيانات مختارة مستمدة من هذه القوائم ، مثل بيانات الربحية التي يتم التقرير العام عنها. وتتعلق " الثقة " بإعداد قوائم مالية يتم "عرضها بعدالة" ، وفقاً لمبادئ محاسبية متعارف عليها ومبادئ محاسبية أخرى ومتطلبات رقابية للأغراض الخارجية. ويعرف مجلد "الإطار" لهذا التقرير مصطلح " العرض العادل " وتأكيدات القوائم المالية المرتبطة به.

وعند النظر في مدى قيام المراجعة الداخلية بمعالجة الأهداف بشكل كاف ، ينظر إلى مكونات الرقابة الداخلية الخمسة في ضوء القيود الملازمة لجميع نظم الرقابة الداخلية (التي نوقشت في مجلد "الإطار") والضعف الجوهرى (الذي يناقش فيما بعد في هذا المجلد).

وتتفق هذه التقارير مع احتياجات حملة الأوراق المالية والأطراف الخارجية الأخرى والذين قد ينظرون إلى تقارير الرقابة الداخلية لبيانات الإدارة حول العملية التي تقوم بواسطتها بإعداد قوائم مالية منشورة. ويضع تركيز التقارير على الرقابة على التقارير المالية ، حاجزاً ملائماً حول التقرير عن الرقابة الداخلية ، معترفاً بالقيود والحالة القائمة للموضوع. أما إذا امتد نطاق التقارير إلى أهداف العمليات والالتزام ، فلن تتغير - فقط - الجهود وما يرتبط بها من تكاليف بدرجة كبيرة ، ولكن ستتسبب مشاكل أخرى ، ويرجع ذلك إلى أن التقويم والتقرير عن الرقابة على التقارير المالية ، هي موضوعات جيدة الإعداد.

الرقابة على الالتزام بالقوانين والتعليمات :

الرقابة على الالتزام بالقوانين والتعليمات ، ناحية من نواحي تقارير الإدارة على الرقابة الداخلية. وتختص مثل هذه التقارير - بصفة رئيسة - إن لم تكن - كلياً - بالنواحي الحكومية. ويتطلب قانون *The Federal Managers Financial Integrity Act* التقرير عن الرقابة على الالتزام ، ولكن هذه التقارير يمكن النظر إليها على أن المقصود منها - بصفة رئيسة - "الإدارة" الداخلية ، وليس المستخدمون العامون للتقارير المالية.

وفي ناحية أخرى فإن قانون

Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act of 1991

سيطلب من بعض البنوك قريباً ، أن تصدر تقارير عن مدى الالتزام بالقوانين. ورغم أن القانون يتكلم عن التقرير عن الالتزام الفعلي ، فإن المتطلبات المستقبلية عن الالتزام ، قد تطلب التقرير عن الالتزامات الرقابية. وفي الحقيقة ، فإن التركيز على النظام الرقابي سيعالج بطريقة أفضل الهدف الأساس وهو الحد من عدم الالتزام. فبالتقرير عن الرقابة ، تستطيع الإدارة أن تركز - بدرجة أكبر - على الأوضاع النظامية والتصرفات المانعة ، وبدرجة أقل ، على محاولة اكتشاف حالات عدم الالتزام في الماضي.

وإذا قررت الهيئات الرقابية - في النهاية - صدور التقرير من الإدارة عن الرقابة المتعلقة بالالتزام ، فإن مجلد "الإطار" يمكن أن يستخدم كمعايير ، بوصفه معايير ملائمة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن المحيط الملائم لقياس شدة القصور الرقابية بطريقة مماثلة لمفهوم الضعف الجوهرى ، يحتاج إلى أن يحدد. فمفهوم الضعف الجوهرى ، والذي ينطبق على التقرير عن الأنشطة الرقابية على التقارير المالية ، ليس ملائماً للأنشطة الرقابية على الالتزام ، لسببين: السبب الأول: أنه يكون من المربك محاولة ربط القصور الرقابية فيما يتعلق ، على سبيل المثال ، بحماية العمال ، أو البيئة ، بالأهمية النسبية في القوائم المالية. والسبب الثاني: هو أن الهيئات الرقابية لا تقصر هذه التقارير على محيط القوائم المالية. ونتيجة لذلك ، فإن التقارير العامة على الالتزام ، حتى تصبح ممكنة ، يجب وجود محيط ، أو حدود لها.

التفرقة بين الفئات (المجموعات) الرقابية :

نظراً لوجود تداخل بين الأهداف ، فقد يكون من الصعب تحديد أي من أنواع الرقابة التي تكون في نطاق تقرير يتعلق بالتقارير المالية. وعلى الرغم من هذه الصعوبة ، فإنه من المهم وضع الحدود لضمان مقابلة التوقعات المعقولة لمستخدمي التقرير مع حقيقة نطاق التقرير.

يصنف مجلد "الإطار" ثلاث مجموعات من الأهداف - العمليات ، والتقارير المالية والالتزام ، ويعرض أمثلة لكل. وتوفر الفقرات التالية إرشادات للتفرقة بين الرقابة على التقارير المالية والأنشطة الرقابية الأخرى. وتعرض لكل مكون ، أمثلة للرقابات على التقارير المالية. وتناقش - أيضاً - رقابات تأخذ في الحسبان - عادة - تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد وفر تأكيداً معقولاً بأن أهدافه الخاصة بالتقارير المالية قد حققت رقابات ، لأنها موجهة - بصفة رئيسة - إلى أهداف العمليات ، أو الالتزام.

وعند النظر في الفقرات التالية ، يجب الاحتفاظ - في ذهن - بمفهومين :

- أولاً : في معظم نظم الرقابة الداخلية ، غالباً ما تخدم الرقابة في تحقيق أكثر من هدف واحد. ففي كثير من الأحيان ، فإن الرقابة التي أنشئت أساساً لتحقيق أهداف العمليات ، أو الالتزام ، قد تخدم - أيضاً - أهداف التقارير المالية. وفي هذه الحالات ، حيث لا توجد الرقابة التقليدية على التقارير المالية ، قد تستطيع الإدارة النظر إلى رقابات أخرى تخدم الأغراض نفسها. وقد يمكن " جذب " هذه الأنشطة الأخيرة داخل نطاق تقرير الإدارة.

- ثانياً: ربما تعالج الرقابة الموجهة إلى العمليات ، أو الالتزام ، الأحداث والعمليات ، أو الأحداث الأخرى التي يجب التقرير عنها في القوائم المالية للمنشأة. ولا يعني هذا أن الرقابة للعمليات والالتزام ، تدخل في نطاق تقرير الإدارة. وإنما يعني ، أن نتائج الأنشطة الخاضعة لهذه الرقابة الأخرى يجب أن تعكس بطريقة ملائمة في القوائم المالية.

البيئة الرقابية :

يحدد مجلد "الإطار" سبعة عوامل ، يجب أن تكون جزءاً من البيئة الرقابية. وأن تقويم المدى الذي يمكن بواسطته أن تزيد البيئة الرقابية للمنشأة من أهداف تقاريرها المالية ، من المحتمل أن يركز على بعض أوجه هذه العوامل.

النزاهة والقيم الأخلاقية :

إن الإشارات الدالة على عدم النزاهة ، أو فقدان القيم الأخلاقية في أي مسعى من الإدارة العليا - سواء كانت إدارة تنفيذية ، أو تشغيلية ، أو مالية - يلقي بظلال قاتمة على الثقة في عملية التقارير المالية. من الصعب - إن لم يكن من المستحيل - وضع تفرقة واضحة بين أوجه النزاهة والقيم الأخلاقية التي لها علاقة بالتقارير المالية ، وتلك التي ليس لها علاقة. المسائل المتعلقة بالنزاهة ، أو الأخلاقيات فيما يتعلق بموظفي المنشأة يجب - كحد أدنى - أن تثير القلق والتوجس عما إذا كانت هناك نقائص قد تؤثر على الثقة في التقارير المالية.

وتشمل النواحي التي تتعلق - مباشرة - بالثقة في إعداد القوائم المالية ما يلي :

- اتجاهات الإدارة نحو تجاوز الإجراءات الرقابية المقررة التي تهدف - أساساً - إلى تحقيق أهداف التقارير المالية.
 - تبادل الآراء بين الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين والخبراء الخارجيين على مسائل التقارير المالية ، مثل مدى توفير الإدارة للإفصاح الكامل عن الأمور التي قد يكون لها تأثير سلبي على القوائم المالية.
 - نزاهة الإدارة في إعداد القوائم المالية (تعالج معالجة إضافية تحت عنوان "فلسفة الإدارة وطريقتها في العمل").
- الالتزام بالكفاءة :**

يمكن فقد الثقة في القوائم المالية للمنشأة ، إذا كان هناك أشخاص غير أكفاء ، أو غير جادين ، يشاركون في عملية إعداد التقارير المالية. معرفة الأشخاص القائمين بعملية إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بطبيعة موضوعات التشغيل والموضوعات المالية ومهاراتهم ؛ وما إذا كانت هذه المعرفة والمهارات كافية للمحاسبة بطريقة ملائمة عن أية أنشطة جديدة ، ومنتجات وخدمات ، أو أنشطة وخدمات متقلصة ، تؤثر - مباشرة - على الثقة في القوائم المالية.

فلسفة الإدارة وطريقتها في العمل :

تفويض السلطة عن التقارير المالية ، من الأمور المهمة لتحقيق أهداف التقارير المالية للمنشأة ، وبصفة خاصة عند عمل الأحكام والتقديرات المحاسبية التي تدخل في التقارير المالية. وتشمل الموضوعات ذات العلاقة ، معقولة السياسات المحاسبية والتقديرات فيما يتصل بإعداد القوائم المالية ، وخاصة إذا ما كانت تقديرات الإدارة وسياساتها متحفظة ، أو عدوانية ، أي : (فيما يتعلق بحدود "المعقولة"). ويجب أخذ القصور في هذه الناحية في الحسبان ، لإدخالها في تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية. ومن جهة أخرى ، فإن عدم ميل الإدارة إلى تحمل مخاطر الدخول في أسواق جديدة ، قد يؤثر على الأهداف التشغيلية للمنشأة ، ولكنه لا يؤثر - بصفة عامة - على التقارير المالية.

وتؤثر اتجاهات الإدارة نحو التقارير المالية على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها الخاصة بالتقارير المالية. فعلى سبيل المثال ، إن الطريقة - أيضًا - التي تنظر بها الإدارة إلى الوظيفة المحاسبية ، والسلطة المفوضة لها دون تدخل ، غير مبرر في الحصول على المعلومات الملائمة والتوصل إلى نتائج سليمة ، قد يكون لها تأثير مهم على تحقيق أهداف التقارير المالية. هل ينظر إلى موظفي المحاسبة بوصفهم وسيلة مهمة لممارسة الرقابة ؟ وهل لموظفي المحاسبة في الفروع - أيضًا - مسؤوليات خاصة بإعداد التقارير إلى الإدارة المركزية ؟ هل تمارس الإدارة المركزية ، أو العليا الخاصة بالتشغيل ، ضغوطاً غير معقولة من أجل الحصول على تقارير مرضية ؟

الهيكل التنظيمي :

- تشمل أوجه الهيكل التنظيمي للمنشأة التي لها علاقة محددة بأهداف التقارير المالية ، عوامل ذات صلة بموظفي المحاسبة مثل :
- ملائمة خطوط التقارير.

- كفاية الموظفين ومستويات الخبرة.
 - وضوح تفويض السلطة والواجبات.
 - مدى سماح الهيكل التنظيمي لموظفي المحاسبة بالتواصل مع المجموعات والأنشطة الأخرى في المنظمة ، وأن يكون لهم اتصال بالبيانات المهمة والتحاسب الملازم عن النتائج.
- إذا تم القيام بوظائف رقابية مهمة للتقارير المالية بواسطة موظفين غير موظفي المحاسبة - مثل موظفي الإنتاج الذي يقومون بتسوية مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة والذي تم التقرير عنه ، أو تحليل انحرافات التكلفة لأغراض التقارير المالية - قد تكون لهم - أيضًا - علاقة بتقرير عن الرقابة الداخلية. وعلى الرغم من ذلك ، فإن النواحي غير المحاسبية للهيكل التنظيمي ، مثل : المسؤوليات التنظيمية لمجموعة التسويق بالمنشأة ، أو الإدارة القانونية العامة ، تكون على صلة فقط بتحقيق أهداف العمليات والالتزام.

تفويض السلطة والمسؤولية :

قد يؤثر القصور في الطريقة التي يتم بها تفويض السلطة والمسؤولية إلى الموظفين في المحاسبة ، في وظائف حييزة وإدارة الأصول على قدرة المنشأة على تحقيق أهداف تقاريرها المالية. ولذلك ، يجب أن يؤخذ هذا القصور في الحسبان ، عادة في التقرير على الرقابة الداخلية. وتشمل الأمور التي يجب أن تؤخذ في الحسبان كفاية حجم العمالة ، وما إذا كان الموظفون يستخدمون لتعزيز الفصل بين الواجبات المتعارضة. يهدف - عادة - تفويض السلطة والمسؤولية إلى موظفين في مجالات أخرى ، مثل وظيفة البيع ، إلى تحقيق أهداف العمليات ، وليس إلى أهداف التقارير المالية.

سياسات الموارد البشرية وممارساتها :

تكون سياسات الأفراد وإجراءاتهم موجهة - عادة - إلى العمليات. وعلى الرغم من ذلك ، فإن قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها للتقارير المالية ، قد تعكس سياساتها وإجراءاتها للتعيين والتدريب والترقية والاحتفاظ وتعويض الموظفين ، طالما أنها تؤثر على أداء موظفي المحاسبة والموظفين خارج وظيفة المحاسبة ، الذين يمارسون الرقابة على التقارير المالية. وعندما يكون هذا الأداء مهمًا للرقابة الفاعلة على التقرير المالية ، فإن القصور المحتمل في سياسات الموارد البشرية وإجراءاتها ، يجب أن يؤخذ في الحسبان.

مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة :

من النواحي المهمة للبيئة الرقابية ، تكوين المجلس ولجنة للمراجعة التابعة له ، وكيف يقوم أعضاؤها بالوفاء بالالتزامات المتعلقة بعملية التقارير المالية ، ومن الأمور المهمة للرقابة على التقارير المالية ، اهتمام الإدارة ، أو لجنة المراجعة بالإشراف على عملية التقارير المالية ، بما في ذلك تقدير معقولية أحكام الإدارة المحاسبية وتقديراتها ومراجعة عمليات الإيداع مع الهيئات الرقابية. ولا تكون للجان الأخرى للمجلس - عادة - أهمية كبيرة للرقابة على التقارير المالية.

تقويم المخاطر والأنشطة الرقابية :

من خلال إطار البيئة الرقابية وأهداف المنشأة بكاملها ، تقوم الإدارة بإنشاء أهداف وآليات على مستوى النشاط ، لتحديد المخاطر التي لها علاقة بتحقيقها وتحليلها ، وتقوم التصرفات الضرورية والأنشطة الرقابية لمعالجة هذه المخاطر. هذه المكونات لنظام الرقابة الداخلية - تقويم المخاطر والأنشطة الرقابية - تؤخذ هنا - في الحسبان - معاً. يقع - عادة - ضمن نطاق تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية ، المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف ذات العلاقة بإعداد قوائم مالية "عرضت بعدل" ، وتأكيدات القوائم المالية الخمس ، بالإضافة إلى الأنشطة الرقابية ، لضمان أن التصرفات الموجهة لمقابلة هذه الأهداف يتم القيام بها. وفي الغالب ، فإن الاعتراف بهذه الأهداف المرتبطة بالتقارير المالية ، والمخاطر والأنشطة الرقابية ، واضح نسبياً. يقع النشاط الرقابي ضمن نطاق التقرير ، إذا كان مهماً لتلبية متطلبات العرض العادل ، أو تأكيدات القوائم المالية. وإذا لم يكن كذلك ، يكون خارج النطاق. يجب - أيضاً - إعطاء أهمية للمفاهيم التي نوقشت من قبل والتي تعالج الأنشطة الرقابية التي تخدم أكثر من هدف ، والفرقة بين الأنشطة الرقابية على العمليات وأنشطة الالتزام والأنشطة الرقابية على التقرير بطريقة ملائمة على نتائج هذه الأنشطة في القوائم المالية. وللتمثيل على ذلك ، ننظر إلى أحد الأهداف التشغيلية ، وهو قيام الموردين بتوريد مواد ذات نوعية جيدة لتفي بالموصفات الهندسية للمنشأة. تشمل المخاطر المرتبطة بذلك ، عدم رضا العملاء بمنتجات المنشأة ، والفشل في الوفاء بأهداف مبيعات المنتج ، وعمليات إنتاج مكلفة بطريقة غير مبررة ، واستدعاء منتجات على نطاق واسع ، أو تحمل تكاليف ضمان. هذا الهدف ، وتقويم المخاطر المرتبطة به ، وخطط العمل والأنشطة الرقابية ، تتعلق - جميعاً - بالعمليات ، وتكون خارجة عن نطاق تقرير الإدارة. وعلى الرغم من وجود آثار تقارير مالية لهذه الأمور ، لأن المواد المعيبة الناتجة قد تتطلب تخفيضات في قيم المخزون ، وقد تؤثر على تقديرات الإدارة بشأن مخصصات ضمان المبيعات ، فإن أنشطة التقارير المالية التقليدية تكون - دائماً - موجودة للتعرف على المعلومات المطلوبة لتوضيح المخاطر لأغراض التقارير المالية. وإذا لم يكن الأمر كذلك ، فيجب أن تركز الإدارة على الأنشطة المتعلقة بالتشغيل عند تحديد ما إذا كانت أهداف التقارير المالية تم الوفاء بها. وفي هذه الحالة فقط ، تدخل هذه الأنشطة الرقابية ضمن نطاق تقرير الإدارة.

وكمثال آخر ، يتأثر أحد أهداف التشغيل للمنشأة بتحقيق غايات معينة من المبيعات والربحية بدخول منافس جديد في سوق الشركة. وهذا له - أيضاً - آثار على التقارير المالية ، وهي الحاجة المحتملة إلى تخفيض قيمة المخزون ، إلى صافي قيمته البيعية ، نتيجة للتخفيضات المتوقعة في هوامش الربحية. ولكن الأنشطة الرقابية المتعلقة بتحقيق هذا الهدف ، تقع خارج نطاق التقرير ، طالما وجدت أنشطة رقابية قام بها موظفون لهم مسؤوليات تقارير مالية لتحديد الأثر على سعر البيع لمنتج الشركة.

المعلومات والاتصال :

يتطلب مكون الرقابة الداخلية للمعلومات والاتصال ، تحديد المعلومات والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها عبر المنظمة بأكملها. تكون بعض هذه الرسائل ذات صلة بتحقيق أهداف التقارير المالية للمنشأة. ومن أمثلة المعلومات والاتصال التي تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها الخاصة بالتقارير المالية ، التوصيل إلى أسفل لمعايير السلوك الأخلاقي وإرسال كشوف حسابات شهرية إلى العملاء ، مع متابعة أية فروقات يتم التقرير عنها.

تعالج كثير من أوجه نظم المعلومات والاتصال ، أهداف العمليات والالتزام. مثال ذلك الحصول على بيانات من موظفي البيع عن احتمال تحسينات للمنتج لمقابلة حاجات العملاء المستقبلية وتوصيل هذه البيانات إلى موظفي الهندسة والإنتاج. ومن الأمثلة الأخرى ، إجراءات لاستلام شكاوي العملاء والاستجابة لها حول قصور المنتج وإرسال الشكاوي إلى الموردين ومتابعتها حول قصور في المواد المشتراة. ففي كل حالة من هذه الحالات ، يتم إنشاء الإجراء الرقابي لتحقيق أهداف التشغيل ، وليس لتحقيق أهداف تقارير مالية.

وعلى الرغم من أن الاتصالات في المثالين السابقين قد تحتوي على معلومات ذات أهمية للتقارير المالية ، وبالتحديد معلومات تساعد في تقويم المدينين والمخزون وفي إظهار الالتزامات ، فإن المنشأة تكون لديها - عادة - آلية ضمن الوظيفة المحاسبية لتحديد الحاجة إلى عمل التسويات الضرورية لهذه الحسابات لأغراض التقارير المالية. وإذا لم تكن الحالة كذلك ، فإن المتابعة الملائمة لاتصالات العملاء والموردين قد تخدم كوسيلة ، بوصفها وسيلة بديلة لتحقيق أهداف التقارير المالية للمنشأة في النواحي التي تم ذكرها ، ويمكن إدخالها ضمن نطاق تقرير الإدارة.

مراقبة الأداء :

تعالج مراقبة الأداء المستمرة فاعلية مكونات الرقابة الداخلية الأخرى في تحقيق أهداف التقارير المالية ، فعلى سبيل المثال :

- مراقبة دقة أرصدة المخزون واكتمالها بواسطة موظفي المحاسبة باستخدام إجراءات حساب دورة المخزون شهرياً.
- مراقبة تقويم المدينين بواسطة مدير الائتمان عن طريق اتصالاته الشهرية مع العملاء الذين تأخروا في السداد.
- مراقبة حسابات الدائنين المسجلة بواسطة موظفي إدارة المشتريات ، فيما يتعلق بمعاملاتهم مع الموردين.

هذه الأنواع من إجراءات مراقبة الأداء ، أو إجراءات تخدم إجراءات مماثلة تم القيام بها فيما يتصل بتقويمات مستقلة تقع - عادة - في نطاق تقرير الإدارة. تعالج كثير من أنشطة مراقبة الأداء الرقابة على أهداف عمليات والتزام ، وتقع هذه الأنشطة عموماً خارج نطاق تقرير عن الرقابة الداخلية. مثال ذلك ، قد تقوم الإدارة - بصفة منتظمة - بفحص تقارير التشغيل لمراقبة الإنتاج والمبيعات. وفي هذه الحالة ، فإن الغرض الأساس لمراقبة الأداء ، مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها التشغيلية ، وليس أهدافها الخاصة بالتقارير المالية. وبالرغم من ذلك - كما نوقش أعلاه - فإنه خلال القيام بهذه الإجراءات الرقابية المتعلقة بالعمليات ، قد يكون الفاحص في وضع يسمح له بتحديد بيانات مالية غير دقيقة ، أو غير كاملة. وإذا كان الأمر كذلك ، ولم تكن أنواع الأنشطة الرقابية الخاصة بمراقبة أداء التقارير المالية التقليدية موجودة ، فإن هذه الأنشطة الرقابية ذات العلاقة بالعمليات والالتزام ، يمكن "جذبها" في نطاق تقرير الإدارة.

استخدام الإدارة لنتائج المراجعين الداخليين والخارجيين ستقع في نطاق تقرير الإدارة ، أو خارجه. ويتوقف ذلك على طبيعة الأنشطة والرقابة ذات العلاقة التي ترتبط بها النتائج.

الإطار الزمني :

ربما تتعلق التقارير بالرقابة الداخلية خلال فترة زمنية ، أو في نقطة من الزمن. فعلى سبيل المثال، قد تقوم الإدارة بالتقرير عن الرقابة الداخلية لمدة سنة كاملة (مدة من الزمن) ، أو عن يوم واحد خلال السنة (نقطة من الزمن). الإطار الزمني مهم في ناحيتين: فهو يؤثر على عملية التقويم والإفصاح عن القصور المحددة والمصححة خلال المدة.

وعندما تصدر الإدارة تقريراً عن الرقابة لفترة زمنية ، فإن عملية تقويمها تكون - عادة - أكثر اتساعاً عن تقاريرها كما في نقطة معينة من الزمن. وعندما يكون التقرير كما هو في نقطة معينة من الزمن - نهاية السنة مثلاً^(٢) - فإن التقويم يمكن تضيقه ليركز - فقط - على فاعلية الرقابة الموجودة في ذلك التاريخ^(٣). ومن جهة أخرى ، فإن التقرير الذي يغطي السنة بالكامل يتطلب تقديراً عن فاعلية النظام الرقابي لمدة الإطار بالكامل ، وهي عملية أكثر شمولاً.

وبالنسبة إلى الإفصاح عن القصور ، فعندما يكون التقرير في نقطة من الزمن ، فإن الإدارة يكون لديها - في كثير من الأحيان - فرصة لتصحيح عيب تم تحديده من قبل ، خلال المدة. وفي هذه الحالات تكون الإدارة في وضع يسمح لها بالتقرير بوجود نظام فاعل للرقابة الداخلية كما في هذه النقطة من الزمن. ومن جهة أخرى ، إذا كان التقرير سيغطي فترة من الزمن مثل السنة بأكملها ، فإن وجود قصور جوهري لمدة لها معنى خلال السنة قد يمنع الإدارة من تقرير أن نظام الرقابة الداخلية كان فاعلاً خلال مدة السنة التي يغطيها التقرير بأكملها.

التقرير ، إما لفترة زمنية من الزمن ، أو في نقطة معينة من الزمن ، مثل نهاية السنة المالية للمنشأة ، يجب أن يفي بحاجات حملة الأوراق المالية ومستخدمي التقرير الآخرين. وعلى الرغم من ذلك ، فإن التقرير كما في نقطة من الزمن ، من المحتمل أن يكون البديل المفضل ، لأنه يوفر بيئة أكثر ميلاً إلى التحديد وتصحيح القصور. فنظم الرقابة الداخلية والأحوال التي تعالجها في تغير مستمر، ومن المهم ، فهم أن القصور من المحتمل أن ينشأ من وقت إلى آخر. ويوفر التقرير في نقطة من الزمن تركيزاً بناءً ، حيث تستطيع الإدارة تركيز الاهتمام الأساس على حل المشاكل في التوقيت المناسب ، بدلاً من الإفصاح عن جوانب القصور التي تم تحديدها خلال السنة وتم تصحيحها فوراً.

^(٢) قد تفضل الإدارة إصدار تقريرها في نقطة أخرى من الزمن ، مثل تاريخ إصدار التقرير السنوي.

^(٣) من الناحية العلمية ، لا يعمل التقويم في نقطة واحدة من الزمن. أنشطة مراقبة الأداء المستمرة لنظام الرقابة الداخلية التي تحدد قصور الرقابة وفرص التحسين ، ستخدم - عادة - كأساس للتقويم. وتقوم بعض الإدارات بالقيام بإجراءات تقويم في أوقات متعددة خلال السنة ، مع إعطاء اهتمام لتغيرات النظام اللاحقة التي تحدث قبل نهاية السنة.

التقرير السنوي / المرحلي :

على الرغم من أن الرقابة نفسها تنطبق على كل من عمليات التقارير المالية السنوية والمرحلية (مثال ذلك كل ربع سنة) ، فقد يتم تطبيق أنشطة رقابية مختلفة^(٤) . وبناء عليه ، ينشأ تساؤل عن التقرير الذي يعالج الرقابة الداخلية في نقطة من الزمن ، مثل نهاية^(٥) السنة وما إذا كان التقرير يغطي - فقط - عملية التقرير السنوية ، أو عملية التقرير المرحلية أيضاً.

ونظراً لأن تقرير الإدارة يعالج الرقابة الداخلية على إعداد جميع القوائم المالية المنشورة للمنشأة ، فإنه من الملائم أن يعالج الرقابة على التقارير المالية السنوية والمرحلية أيضاً. وعلى الرغم من ذلك ، يجب الاعتراف بأن التقرير يغطي حالة الرقابة الداخلية على عمليات التقارير السنوية والمرحلية كما في نقطة من الزمن ، مثل نهاية السنة.

وبناء على ذلك ، فإن هذا لا يعني أن الرقابة الداخلية على التقارير المرحلية ، كانت - بالضرورة - فاعلة في نهاية كل فترة مرحلية. فعلى سبيل المثال ، قد تكون الإدارة أدركت وجود قصور في الرقابة على التقارير المرحلية خلال السنة ، ولكن إذا قامت الإدارة بتصحيح هذا القصور قبل نهاية السنة وقررت أن التصحيحات كانت فاعلة ، فإنه يمكنها التقرير أن النظام كان فاعلاً في نهاية السنة. وعلى الرغم من أن القصور في النواحي الرقابية التي تم تحديدها وتصحيحها قبل نهاية السنة لم تكن هناك حاجة إلى التقرير عنه ، فهناك ظروف قد تجد الإدارة فيها ، أنه من المفيد التقرير عنها إذا وُجد ، على سبيل المثال ، عيب رقابي أدى إلى إصدار قوائم مالية مرحلية تستدعي تصحيحاً فيما بعد ، فقد لا يعترف مستخدمو التقرير - في الحال - لماذا يذكر تقرير الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية كان فعالاً. وفي مثل هذه الظروف ، قد ترغب الإدارة في استخدام تقرير الإدارة بوصفه وسيلة لمناقشة العيب ، بذكر أنه تم تحديده وتصحيحه قبل نهاية السنة.

الفترات المستقبلية :

ينشأ سؤال عن درجة الاطمئنان التي يحصل عليها قراء تقارير الرقابة الداخلية ، فيما يتعلق بالفاعلية المستقبلية للنظم. فمن وجهة نظر عملية بحتة ، فإن حملة الأوراق المالية ، أو آخرون يقرأون أحدث تقرير سنوي لإحدى الشركات والذي يحتوي على تقرير إدارة عن الرقابة الداخلية للشركة وقوائمها المالية المراجعة (وكلاهما في نهاية السنة المالية السابقة) من المحتمل أن ينظروا إلى التقرير عن الرقابة الداخلية - بدرجة أكبر - من وجهة نظر النتائج التي يجب استخلاصها عن حالة الرقابة الداخلية في السنة القادمة أكثر من السنة السابقة. ماذا ، إذن ، يمكن افتراضه فيما يتعلق بالفترات بعد التاريخ الذي يغطيه تقرير عن الرقابة الداخلية ؟ ففي كثير من الأحيان ، فإن القراء قد يفترضون - حقاً - أن نظام رقابة داخلية كان فاعلاً في نهاية إحدى السنوات ، سيستمر في أن يكون فاعلاً في السنة التالية. فوجود آليات لإدارة الأحوال المتغيرة ، وإجراءات مراقبة الأداء المستمرة ، توفر بعض الأساس لتوقع أن يستمر النظام في أن يكون فاعلاً.

(4) Accounting Principles Board Opinion No.28, Interim Financial Reporting (New York : AICPA, 1973), notes the "inherent difficulties" present in reporting results of operations for interim periods and discusses the types of estimates required by the interim reporting process

(٥) تفترض المناقشة التالية ، أن التقرير في نقطة من الزمن هو المستخدم فقط

وهنا ينشأ سؤال واقعي : "إلى متى" ؟ فإذا كانت الإدارة تبلغ قراء التقرير ، على سبيل المثال ، أنها تستمر في فحص أية تغيرات وتدير أداء الأنشطة الرقابية وتراقبه ، وأنها تعتقد أن النظام يستمر في أن يكون فاعلاً ، ففي هذه الحالة يكون لقراء التقرير أساس في عمل استنتاجات عن استمرار فاعلية النظام . هذا التبليغ ، لا يستطيع - وفي غياب مستخدمي التقرير - أن يوضح ما إذا كانت قد حدثت تغيرات داخلية أثرت على آليات الرقابة المهمة .

ونتيجة لذلك ، وعلى الرغم من أنه يكون من غير العادي لنظام فاعل للرقابة الداخلية في أحد الأيام أن يصبح - على الفور - غير فاعل في اليوم التالي ، إلا أن الافتراضات حول استمرار الفاعلية تصبح عادة أقل صحة بمرور الزمن . وفي النهاية ، فللحصول على اطمئنان فيما يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية في نقطة معينة من الزمن ، يلزم الأمر الحصول على تقرير جديد .

محتويات التقرير :

كما سبق ذكره ، تقوم كثير من الشركات حالياً ، بإدخال تقارير إدارة تغطي الرقابة الداخلية في تقاريرها السنوية للمساهمين . وتعالج الفقرات التالية محتويات هذه التقارير . أما الجزء التالي ، "إرشادات التقرير الجديد" فيحتوي على اقتراحات لتقارير تتسق مع معايير هذه الدراسة .

بيان بمسؤولية الإدارة :

اتبعت تقارير الإدارة المنشورة عن الرقابة الداخلية ، واحداً من مدخلين واسعين في مناقشة مسؤوليات الإدارة . فموجب أحد المدخلين ، تعترف الإدارة بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية ، وتعالج - في بعض الأحيان - واحداً ، أو أكثر من أمور محددة ، ولكنها تمتنع - صراحة - عن ذكر أن الإدارة قد أوفت بمسؤوليات معينة . فقد يذكر التقرير ، على سبيل المثال ، أن الإدارة مسؤولة عن تصميم نظام للرقابة الداخلية ، له خصائص وأهداف محددة . وقد يتضمن أن نظام الرقابة الداخلية ، قد تم وضعه وتصميمه لتحقيق أهداف معينة .

وتذكر الإدارة في المدخل الثاني ، اعتقادها عما إذا كانت قد أوفت بمسؤوليات معينة . فعلى سبيل المثال ، قد يذكر التقرير أن الإدارة قد أنشأت وتحتفظ بنظام للرقابة الداخلية ، يوفر تأكيداً معقولاً أن بعض التصرفات يتم اتخاذها ، أو أن الأهداف يتم تحقيقها . أو قد تعالج الإدارة فاعلية ، أو كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة . وهذه المداخل مختلفة في أن أحدها يعترف بمسؤوليات معينة عن الرقابة الداخلية ، بينما يعالج الآخر ما إذا كانت هذه المسؤوليات قد تم الوفاء بها .

مناقشة لعناصر محددة :

اقترحت مجموعات متعددة ، أو أفراد في توصيات إجراء مناقشة لعناصر محددة للرقابة الداخلية للمنشأة . وتختلف الموضوعات المحددة التي عولجت في التقارير إلى تاريخه ، ولكنها تركز - عامة - على بعض ، أو كل البنود التالية ^(٦) :

- لجنة المراجعة : يكون تكوين لجنة المراجعة للمنشأة ودورها - في كثير من الأحيان - جزءاً من المناقشة حول الرقابة الداخلية . وقد تؤكد هذه المناقشة دور لجنة المراجعة وتصف واجباتها .

^(٦) كما تم ذكره في " إرشادات التقرير الجديد " فإن تقارير الرقابة الداخلية المبنية على هذا الدراسة تشير - نوعاً ما - إلى أمور مختلفة .

• إنشاء وتبليغ سياسات مكتوبة : تحتوي بعض التقارير المنشورة على بيان بأن الإدارة قد قامت بوضع سياسات رقابة داخلية مكتوبة ، تتسق مع أهداف الرقابة الداخلية ، وأنشأت إجراءات تتعلق بهذا الأمر. وكثيراً ما تذكر التقارير ، أن الإدارة تقوم بتبليغ تلك السياسات والإجراءات إلى الموظفين بانتظام.

• العلاقات التنظيمية : تعترف التقارير المنشورة - أحياناً - بأهمية تفويض السلطة والفصل في المسؤولية من أجل رقابة داخلية فاعلة. وقد يعطي هذا الاعتراف - من خلال بيان - بأن نظام الرقابة الداخلية يوفر علاقات تقريرية وتقسيم ملائم للمسئولية.

• الموظفون : تعالج التقارير المنشورة - أحياناً - اختيار الموظفين بعناية وتدريبهم وقد تذكر - أيضاً - التعيين والتطوير. وتعد التقارير - أخذاً في الحسبان - ما يتعلق بالموظفين ، أو المسؤولين عموماً ، أو بشأن الموظفين التشغيليين والماليين ، أو المديرين بصفة خاصة.

• القواعد السلوكية : يناقش عدد من التقارير المنشورة القانون السلوكي للمنشأة. وقد تشمل المناقشة تبليغ أحكام القانون ، والموضوعات الرئيسية التي يعالجها القانون (مثل الاتصال المفتوح داخل المنشأة ، وتعارض المصالح المحتمل ، التقيد بالقوانين المحلية والأجنبية ، والالتزام بالمعايير الأخلاقية وحماية سرية معلومات المنشأة الخاصة) ، ووجود برنامج منظم لتقويم الالتزام بالقانون السلوكي.

• برنامج للمراجعة الداخلية : تشير كثير من التقارير إلى برنامج المنشأة للمراجعة الداخلية. وتقتصر هذه الإرشادات - عادة - على بيان بأن الإدارة تحتفظ ببرنامج فاعل ، أو (قوي ، أو شامل) للمراجعة الداخلية ، يقوم - بطريقة مستقلة - بتقدير فاعلية نظام الرقابة الداخلية ويوصي بتحسينات محتملة فيه. القيود الملازمة للرقابة الداخلية :

من المقرر ، أنه لا يوجد نظام للرقابة الداخلية يستطيع أن يضمن الثقة في التقارير المالية. فمع وجود قليل من الاستثناءات ، فإن إرشادات التقرير المقترحة من آخرين والتقارير المنشورة ، تشمل لغة تذكر قراء التقرير بهذا القيد. يتغير التأكيد على القيود الملازمة من ذكر بسيط للتأكيد المعقول إلى جملة ، أو جملتين ، تناقش اعتبارات التكلفة والمنفعة والحاجة إلى الحكم الشخصي بواسطة الإدارة عند تقويم الرقابة الداخلية. يجب أن تتم الموازنة بين قرار مدى المناقشة المخصصة للقيود الملازمة للرقابة الداخلية ، مع احتمال أنه قد يطغى على تغطية التقرير لغة سلبية ، أو دفاعية.

رد فعل الإدارة تجاه القصور :

قد يتم إعلام الإدارة بالقصور في الرقابة الداخلية من مصادر ، بما في ذلك المراجعين الداخليين، والمراجعين المستقلين ، أو الجهات المنظمة. اقترح بعض الأفراد ، أو الجماعات أن يذكر تقرير إدارة على الرقابة الداخلية - صراحة - متى تم إعلام الإدارة بالقصور ، وأن يصف العيب الموجود، بالإضافة إلى توضيح ما إذا كانت الإدارة قد استجابت إلى هذه القصور ، أو قامت بتصحيحها. أغلبية تقارير الإدارة المنشورة عن الرقابة الداخلية لا تفعل ذلك.

هناك حجج لكلا الجانبين لهذا الموضوع. يؤكد مثل هذا التقرير ، أن قنوات اتصال تبليغ القصور إلى الإدارة تعمل ، وبالتالي تساعد على تحسين فاعلية الرقابة الداخلية. وهي - أيضاً - تخطر قراء التقرير أن الإدارة قد أخذت - في الحسبان - جوانب القصور الموجودة واستجابت لها.

ومن جهة أخرى ، فإن التقرير عن هذه القصور قد يثير تساؤلات حول كيف يجب أن يؤخذ في الحسبان - أثرها على التقرير بالكامل. ويقصد بذلك ، أنه إذا ذكرت الإدارة أنها تعتقد بأن نظامها للرقابة الداخلية فاعل ، فقد يفتار قراء التقرير فيما إذا كان التقرير عن القصور التي تم تصحيحها ، المقصود منه إيراد تحفظ على اعتقاد الإدارة ، أو أنه قد أخذ في الحسبان عند تكوين رأيها. أو ، أن تحديد هذه القصور في التقرير قد يدعو قراء التقرير إلى تخمين ما تعنيه الإدارة بتقديرها العام للرقابة الداخلية ، أو تتساءل عن ملاءمة تصرفاتها في معالجة هذا القصور. وبالجمله ، فإن الحجج ضد التقرير عن القصور المصححة يزيد وزنها عن حجج التقرير عن هذه القصور. تذكر بعض تقارير الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية يخضع إلى فحص مستمر نشأ عنه توصيات بالتحسين ، وأن الإدارة تتخذ إجراءات تصحيح ملائمة. وتعدّ مثل هذه المناقشة نوعاً من التبليغ بأن النظام يحتوي على عملية تهدف إلى تحديد القصور والاستجابة الملائمة لها.

التوقيعات :

قد ينظر في البداية إلى من يوقع تقرير الإدارة ، على أنه - ببساطة - موضوع إداري ، إلا أن له آثار مهمة. تفيد الممارسة الجارية أن التقارير - في الأغلب - توقع بواسطة المسؤول التنفيذي الأول ، والذي ربما يخدم - أيضاً - بوصفه رئيساً لمجلس الإدارة ، بالإضافة إلى المسؤول المالي الأول ، أو المسؤول المحاسبي الأول. هذه الممارسة مناسبة ، حيث أن المسؤول التنفيذي الأول "يملك" نظام الرقابة الداخلية. والتوقيع يعد اعترافاً صريحاً بالمسئولية ، ولأن التقرير يركز على الرقابة على التقارير المالية ، فإنه من الملائم - أيضاً - أن يوقع التقرير الشخص المسؤول عن هذه الوظيفة مباشرة. وتتسق هذه الممارسة مع التوصيات والاقتراحات الخاصة بالهيئات الخاصة والعامة.

إرشادات التقرير الجديد :

كما رأينا في المجموعة السابق ، تتغير محتويات تقارير الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة. ويرجع هذا - جزئياً - إلى عدم وجود تعريف مقبول قبولاً عاماً للرقابة الداخلية ، ومعايير للفاعلية وإرشادات للتقرير. تقدم هذه الدراسة تعريفاً ، ومعايير وإرشادات. ويساعد استخدامها بوصفه أساساً لتقارير الإدارة عن الرقابة الداخلية مصدري التقرير والقراء ، أن يكون لديهم فهم مشترك بما يتم تبليغه.

أحد الموضوعات الرئيسية ، كما تمت مناقشته من قبل تحت "بيان بمسؤولية الإدارة" ، يعتمد هذا الموضوع على فكرة ما إذا كان تقرير الإدارة يتكلم - فقط - عن الشيء المسؤولة عنه ، أو ربما ماهية الشيء الذي صمم نظام الرقابة الداخلية لعمله ، أو ما إذا كان يتكلم - أيضاً - عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية. وهناك عدة أسباب تدور حول : لماذا يكون التقرير عن الفاعلية ملائماً جداً ؟

- يذكر تقرير لجنة تريداوي أنه يجب على الإدارة التقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية للشركة ، ويشرح التقرير أن لجمهور المستثمرين مصلحة شرعية ، ليس - فقط - في مدى مسؤوليات الإدارة عن الرقابة الداخلية ، ولكن - أيضاً - في الوسائل التي تقوم الشركة بالوفاء بمسئولياتها بواسطتها.

• يعدّ البيان بمسؤوليات الإدارة ، أو تصميم نظام الرقابة الداخلية أقل أهمية - بدرجة كبيرة - عن التقرير عن الفاعلية ، وقد يضلّل القراء الذين لا يعرفون الفرق الجوهرى في معاني الكلمات. ومثل هذه التقارير ، تمثل في الحقيقة أحد أسباب ما يسمى بفجوة التوقعات.

• قد يفكر المرء بأن التقرير - فقط - على مسؤوليات الإدارة ، أو تصميم النظام ، دون الإشارة إلى الفاعلية ، ربما يخفف من هواجس المسؤولية في حالة ما إذا اكتشف - لاحقاً - أن القوائم المالية تحتوي على بيان جوهرى غير صحيح. وعلى الرغم من ذلك ، فإن التقرير عن فاعلية النظام ، يوفر - ضمناً - التوضيح المطلوب والحماية الضرورية من خلال الاعتراف بمفهوم التأكيد المعقول وأخذاً في الاعتبار ، القيود الملازمة في جميع نظم الرقابة الداخلية. والتقرير الذي يتضمن أن الرقابة الداخلية فعالة ، لا يعني عدم وجود بيانات غير صحيحة مهمة في القوائم المالية المنشورة. وتتسق الإرشادات التقريرية التالية والتي تشمل مفهوم التقرير على فاعلية نظام الرقابة الداخلية مع معظم توصيات تريدواي ، ويجب إتباعها بواسطة المنشآت التي ترغب في التقيد بتقرير لجنة تريدواي. ويجب أن يحتوي تقرير الإدارة على:

• مجموعات الرقابة التي تعالج الرقابة على إعداد القوائم المالية المنشورة للمنشأة.

• بيان عن القيود الملازمة لنظم الرقابة الداخلية.

• بيان حول وجود آليات لمراقبة أداء النظام والاستجابة إلى قصور الرقابة التي تم تحديدها.

• إطار مرجعي للتقارير ويقصد بذلك : المعايير التي يقاس على أساسها نظام ^(١) الرقابة الداخلية.

• النتيجة النهائية عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، فإذا وجد واحد ، أو أكثر من أوجه الضعف ^(٢) المهمة ، التي تمنع صدور بيان بأن معايير فاعلية النظام قد تم الوفاء بها ، يجب وجود وصف لأوجه الضعف المهمة.

• تاريخ إصدار النتيجة ، أو (المدة التي تغطيها).

• أسماء موقعي التقرير

يجب أن تكون المصطلحات المستخدمة في التقرير متسقة مع المعيار الذي يقاس عليه النظام عليه. فإذا استخدم معيار هذه الدراسة ، فإن لغة التقرير يجب أن تتسق مع المصطلحات والمفاهيم المذكورة. هنا. الاستخدام المتسق للمصطلحات ضروري للفهم الواعي ويساعد على تجنب سوء الفهم. وفي حين أن الاتساق في التقرير يزيد من الاتصال ، فليست هناك حاجة إلى التوحيد الكلي. وقد ترغب الإدارة في

^(١) يمكن استخدام المعايير في مجلد "الإطار" لهذا التقرير. الإشارة الصريحة إلى المعيار الذي يقاس عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مهم للاتصال الفاعل مع قراء التقرير. تحديد مجلد "الإطار" يشمل - مرجعياً - مناقشات المفاهيم المهمة ، بما في ذلك التأكيد المعقول والقيود الملازمة المتعددة لنظم الرقابة الداخلية ، المكونات ، والمقايضة المحتملة بينها ، وتعريف الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية المنشورة.

^(٢) إذا تم تصحيح أحد أوجه الضعف المهمة قبل تاريخ إصدار النتيجة عن فاعلية النظام ، نهاية السنة مثلاً ، فليس هناك حاجة لوصف وجه الضعف ، طالما أن الإدارة حددت أن الرقابة الجديدة ، أو المعدلة ، كانت تعمل بفاعلية كما في هذا التاريخ (نهاية السنة). قد يتم تحديد الإدارة - لاحقاً - لهذا التاريخ "كما في" ، ولكن قبل تاريخ إصدار تقرير الإدارة.

تأكيد أمور مختلفة ، أو قد يكون لها - ببساطة - أسلوب تقرير مرغوب فيه. ومن المتوقع أن تقارير الإدارة المصدرة باستخدام الإرشادات المقترحة في هذا التقرير ، ستتطور بمرور الزمن ، نتيجة لتجارب الإدارة مع مداخل مختلفة.

وفيما يلي مثال لتقرير يتفق مع هذه الإرشادات ويستخدم المعيار الذي يحتوي عليه هذا التقرير:

تحتفظ شركة (س ص ع) بنظام للرقابة الداخلية على التقارير المالية ، مصمم لتوفير تأكيد معقول لإدارة الشركة ومجلس إدارتها فيما يتعلق بإعداد قوائم مالية منشورة موثوق بها. يحتوي النظام على آليات مراقبة أداء تلقائية ، وتتخذ الإجراءات لتصحيح القصور كلما تم تحديدها. وحتى في حالة نظام فاعل للرقابة الداخلية - مهماً أحسن تصميمه ، فإن له قيوداً ملازمة - بما في ذلك احتمال الدوران حوله ، أو تخطي الأنشطة الرقابية ، ولذلك فإنه يوفر - فقط - تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية. وبالإضافة إلى ذلك ، فنتيجة لتغير الأحوال ، فقد تتغير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمرور الزمن.

قامت الشركة بتقدير نظامها للرقابة الداخلية كما في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨م باستخدام معيار لفاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية الذي تم وصفه في "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" المصدر بواسطة لجنة المنظمات الراعية للجنة تريديواي. وتعتقد الإدارة - بناء على هذا التقرير - أنه كما في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨م ، فإن نظامها للرقابة الداخلية على التقارير المالية قد أوفى بهذا المعيار.

شركة س ص ع

بواسطة _____

توقيع (المسؤول التنفيذي الأول)

بواسطة _____

توقيع (المسؤول التنفيذي الأول)

أو المسؤول المحاسبي الأول)

التاريخ

لغة هذا التقرير التوضيحي ، تم توفيرها بوصفها مرشداً قد يكون مفيداً على وجه الخصوص للإدارات التي لها خبرة قليلة ، أو ليس لها خبرة عن التقرير عن الرقابة الداخلية. وليس المقصود من لغة التقرير التوضيحي ، أن تكون معياراً مطلقاً تستطيع الإدارات تعديل ، أو توسيع محتوياتها. فعلى سبيل المثال ، قد توفر الإدارة معلومات أكثر عن بعض مكونات نظامها ، مثل البيئة الرقابية ، وربما مناقشة دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة. أو قد تناقش الإدارة مراقبة جودة الأداء ، وربما الكلام عن دور وظيفة المراجعة الداخلية. فإن عولجت أمور أخرى خلاف الرقابة الداخلية في تقرير إدارة يغطي الرقابة الداخلية ، فيجب عدم عرضها بطريقة قد تؤدي إلى حيرة القراء فيما يتعلق بمناقشة الرقابة الداخلية ونتائجها. ويجب أن تعالج - بطريقة مستقلة - أموراً مثل مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ، واستخدام التقديرات والأحكام الشخصية في إعدادها ومسؤولية المحاسب القانوني المستقل في مراجعة القوائم المالية. فهذه الأمور يمكن معالجتها تحت عنوان مستقل في تقرير الإدارة. وعلى أية حال ، فإن الفقرات التي تصف تقدير الرقابة الداخلية والنتيجة عن فاعلية النظام يجب عرضها معاً.

يجب على الإدارة النظر في مراجعة لغة التقرير مع المستشار القانوني. فمثل هذه المراجعة قد تساعد على ضمان أن لغة التقرير لا تضعف من المحاذير والحمايات المطلوبة والمقصود إدراجها في التقرير عن فاعلية النظام. وقد يكون من المفيد - بصفة خاصة - الحصول على نصيحة مستشار قانوني عند النظر في كيفية الإفصاح عن أحد أوجه الضعف المهمة.

وفيما يلي تقرير توضيحي يوفر معلومات أكثر عن بعض مكونات نظام الرقابة الداخلية للمشروع ، ويعالج أموراً أخرى ، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية. تختلف لغة بعض التقرير بطريقة طفيفة عن اللغة المستخدمة في التقرير السابق ، لتأكيد أن التوحيد الكامل في التقرير غير ضروري كما سبق ذكره.

القوائم المالية :

شركة مسجلة عن إعداد قوائمها المالية المنشورة وعن الأمانة والعرض العادل لتلك القوائم. القوائم المالية المعروضة تم إعدادها ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وهي بذلك ، تشمل مبالغ بنيت على أحكام شخصية وتقديرات قامت بها الإدارة. وقد قامت الشركة - أيضاً - بإعداد المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي وهي مسؤولة عن دقتها واتساقها مع القوائم المالية.

روجعت القوائم المالية بواسطة شركة المحاسبة المستقلة (أبج) وشركاهم والتي أعطى لها اتصال غير مقيد بجميع السجلات المالية وما يرتبط بها من بيانات ، بما في ذلك محاضر جلسات جميع الجمعيات العمومية للمساهمين ، ومجلس الإدارة واللجان الخاصة بالمجلس. وتعتقد الشركة أن كل ما قدم للمراجعين المستقلين من بيانات ومعلومات خلال عملية مراجعتهم ، كانت صحيحة وملائمة. تقرير المراجعة الخاص بشركة (أبج).

نظام الرقابة الداخلية :

تحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية على التقارير المالية ، وقد صمم ليوفر تأكيداً معقولاً لإدارة الشركة ومجلس إدارتها ، فيما يتعلق بإعداد قوائم مالية منشورة موثوق بها. يشمل النظام هيكلاً تنظيمياً موثقاً وتقسيماً للمسؤولية ، وسياسات وإجراءات مقررة ، بما في ذلك قانون سلوكي لنشر مناخ أخلاقي قوي ، يتم توصيلها خلال الشركة بأكملها ، والاختيار الحريص والتدريب وتطوير موظفيها. يراقب مراجعون داخليون عمل نظام الرقابة الداخلية ويصدرون تقارير بنتائجهم وتوصياتهم إلى الإدارة ومجلس الإدارة ، وتتخذ إجراءات تصحيحية لمعالجة قصور الرقابة وللاستفادة من الفرص الأخرى لتحسين النظام عند تحديدها. يقوم المجلس الذي يعمل من خلال لجنته للمراجعة التي تتكون كلية - من أعضاء مجلس إدارة لا يعملون بوصفهم تنفيذيين ، أو موظفين بالشركة ، بالإشراف على عملية التقارير المالية.

هناك قيود ملازمة لفاعلية أي نظام للرقابة الداخلية ، بما في ذلك احتمال الخطأ الإنساني والدوران حول النظام الرقابي ، أو تخطيه. ونتيجة لذلك ، لا يستطيع أي نظام فاعل للرقابة الداخلية سوى توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك ، فإن فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، قد تتغير بتغير الظروف.

قامت الشركة بتقدير نظامها للرقابة الداخلية كما في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨م بالرجوع إلى معايير الرقابة الداخلية الفاعلة على التقارير المالية التي تم وصفها في "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" الصادر بواسطة لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي. وبناء على هذا التقويم ، تعتقد الشركة أنه في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨م يتفق نظامها للرقابة الداخلية على التقارير المالية ، مع هذه المعايير .

وعندما يوجد جانب يمثل ضعفا جوهريا في نهاية السنة ، فإن الجملة الأخيرة الموضحة أعلاه ، يمكن تعديلها على النسق التالي :

وبناء على تقديرها ، فيما عدا الأمر المنوه عنه أدناه ، تعتقد الشركة أنه كما في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨م فإن نظامها للرقابة الداخلية يتفق مع هذه المعايير .

أنشأت الشركة خلال ١٩٨٨م شروطاً جديدة لضمان بعض المنتجات ، ولكنها لم تملك الخبرة الهندسية الضرورية في نهاية السنة لحساب الالتزام ذي الصلة بدقة. تم الآن الحصول على الخبرة ، وتم تطبيقها لحساب الالتزام الممثل في القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨م .

أوجه الضعف المهمة :

نظراً لأن تقرير الإدارة يحتوي على نتيجة عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، ينشأ تساؤل ما إذا كانت هناك قصور موجودة ومن الخطورة بحيث تمنع إصدار هذا البيان. يرتبط مفهوم فاعلية الرقابة الداخلية في كتابات متعددة مع مصطلح "وجه ضعف جوهري". يأتي مصطلح "وجه الضعف الجوهري" من الأدب المحاسبي لمهنة المحاسبة العامة المستقلة ويستخدم فيما يتعلق بأهداف التقارير المالية للمنشأة ، ويتم تعريفه بأنه حالة يكون فيها :

"... تصميم أو تنفيذ عناصر هيكل الرقابة الداخلية المحدد لا تخفض إلى مستوى منخفض نسبياً ، مخاطر حدوث الأخطاء ، أو الغش بمبالغ تعدّ مهمة بالنسبة للقوائم المالية محل المراجعة وألا يتم اكتشافها في خلال مدة مناسبة بواسطة الموظفين أثناء قيامهم بوظائفهم المعتادة " المخصصة لهم.

وهكذا ، فإن الضعف الجوهري ، يشمل عدة مفاهيم : مستوى المخاطر (وهو يرتبط بالتأكد المعقول) ، والأهمية النسبية في علاقتها بالقوائم المالية للمنشأة ، والتوقيت المناسب لاكتشاف الأخطاء ، أو الغش. ينشئ مفهوم وجه الضعف الجوهري حدوداً حول مفهوم الفاعلية - محيط الخطورة التي تقاس على أساسها القصور. وربما يكون قد استخدم بطريقة أكثر تكراراً من أي مصطلح آخر للفاعلية. وهو العتبة ، أو البداية التي يجب استخدامها للتقارير العامة : وجود ضعف جوهري يمنع المنشأة من التعبير عن اعتقادها بوجود نظام فاعل للرقابة الداخلية.

ومن المستويات الأخرى للقصور "الأحوال التي يجب التقرير عنها" ، وهي قصور جوهري في تصميم ، أو تنفيذ هيكل الرقابة الداخلية ، التي يمكنها أن تؤثر - سلباً - على قدرة المنظمة على تسجيل ، وتشغيل ، وتلخيص ، والتقرير عن بيانات مالية ، بما يتسق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية".

وضعت هذه المستويات - وهي أقل من أوجه الضعف المهمة - بواسطة المحاسبين القانونيين المستقلين من أجل التقرير عن أمور تم تحديدها خلال عملية مراجعة للمنشأة إلى لجنة المراجعة. ولم يكن القصد منها أن تخدم ، ويعتقد كثير من الملاحظين أنها لا تخدم ، بوصفها مقياساً لتقرير ما إذا كان هناك نظام "فاعل" للرقابة الداخلية من عدمه. ويشير هؤلاء الملاحظون إلى النية المختلفة للمفهوم ،

ويلاحظون أن الحاجة إلى التقرير عن نتيجة إلى لجنة المراجعة ، للمنشأة لا يعني - بالضرورة - أن نظام الرقابة الداخلية غير فاعل.

وتتسق هذه الهرمية في التقرير عن المستويات مع المفاهيم التي تم تقديمها في مجلد "الإطار" (الفصل ٦ تحت "إرشادات التقرير").

ويمكن تعريف الأمور التي يتم التقرير عنها في ضوء حاجات الأطراف المختلفة. تحتاج الإدارة ومجلس الإدارة ، أو لجنة المراجعة إلى إعلامها عن أمور تم تعريفها بوصفها حالات يجب التقرير عنها ، في حين أن المستثمرين ، والداننين وقراء التقرير الآخرين يجب إعلامهم بوجود أي أوجه ضعف جوهرية. وهي القصور في الرقابة الداخلية التي يمكن تبرير تأثيرها على آراء المستثمرين بشأن قدرة المنشأة على إنتاج قوائم مالية موثوق بها.

وعلى الرغم من أن مستويات الضعف الجوهري ، هي الملزمة للتقارير العامة على الرقابة الداخلية ، فلا يجب على القارئ أن يتوقع جواباً سهلاً للسؤال ، كيف أعرف وجه الضعف عندما أرى واحداً؟ وللأسف ، فإن عملية عمل هذا التحديد لا يمكن التعبير عنها - فقط - بصورة كمية. فهناك حاجة إلى حكم شخصي كبير يأخذ - في الحسبان - جميع الحقائق والظروف في أية حالة معينة بالذات. وهناك مناقشات منذ أجل طويل لمفهومي الأهمية النسبية ووجه الضعف. وبينما أن المناقشة هنا لن تنتهي هذه الجدل ، فإنها قد توفر بعض الإرشاد الإضافي.

ونظراً لأهميته ، تجب دراسة مفهوم وجه الضعف المهم بواسطة الهيئات الملزمة ، بوصفها أساساً لتوفير إرشاد إضافي عن تطبيقه. وفي الوقت نفسه ، فإن الفقرات التالية توفر بعض الإرشاد لتحديد أوجه الضعف المهمة.

الربط بين القصور وتأكيدات القوائم المالية :

يشمل تعريف أوجه (مستويات) الضعف المهمة ، مفهوم مستوى حدوث مخاطر الأخطاء ، أو الغش وألا يتم اكتشافها في التوقيت المناسب. يوفر مصطلح "الأخطاء والغش" في التعريف ، صلة بالقوائم المالية للمنشأة ، وبالتالي ، أهداف التقارير المالية الرئيسية - وبالتحديد - مفهوم العرض العادل والتأكيدات الخمسة التي تعدّ الأساس للقوائم المالية للمنشأة.

وعند النظر فيما إذا كانت أهداف التقارير المالية للمنشأة يتم تحقيقها ، فإن النتائج في كل واحد من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ، يجب أن تؤخذ في الحسبان ، للتأكيدات ذات العلاقة المتعلقة بحسابات مهمة. فقد يتعلق القصور في بعض مكونات الرقابة الداخلية ليس - فقط - بواحد من تأكيدات القوائم المالية وحساباتها ، وإنما قد يكون أثرها شاملاً. فعلى سبيل المثال ، فإن التوصل إلى نتيجة مؤداها أن الإدارة العليا تفتقد النزاهة ، فإن هذا يدعو إلى التساؤل عن مدى الثقة في كل تأكيد لكل حساب. ويمكن تحديد آثار القوائم المالية المحتملة للقصور الأخرى - في كثير من الأحيان - بطريقة أكثر دقة. فعلى سبيل المثال ، فإن أوجه القصور الرقابية المتعلقة بالاتصالات مع العملاء ، قد تثير تساؤلات عن كفاية المخصصات للديون المستحقة على العملاء غير القابلة للتحويل وأوجه قصور المخزون. وهذه النقائص - في حد ذاتها - لا تدعو إلى التساؤل عن القيمة الدفترية للأصول الأخرى.

أهمية أوجه قصور محددة :

يشير مصطلح نقص ، أو (قصور) كما هو مستخدم في هذه الدراسة إلى نقص في الرقابة الداخلية متصور ، أو محتمل أو حقيقي ، أو فرصة لتقوية النظام لتوفير احتمال أكبر بتحقيق أهداف المنشأة. ولا يعدّ أي نقص من أوجه الضعف المهمة (الجوهرية). فربما تكون هناك أنشطة رقابية أخرى تحقق الهدف نفسه. وعند ملاحظة وجود عيب ، يجب على الشخص القائم بالتقويم النظر في أوجه القوة الأخرى في الأنشطة الرقابية في المكون نفسه ، أو مكونات أخرى ستساعد في تحقيق هدف التقارير المالية المعين بالذات والذي تأثر بالعيب.

فعلى سبيل المثال ، عند النظر في الأنشطة الرقابية المتعلقة بتقدير الإدارة لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، فإن فحص الإدارة للبيانات التشغيلية ، مثل عدد أيام المبيعات في حسابات المدينين ، قد يخدم الغرض نفسه مثل نشاط رقابي آخر ، ومثل متابعة شكاوي العملاء. فكل من فحوصات الإدارة والمتابعة ، إجراءات مرغوب فيها. ولكن الأول - وحده - يركز انتباهها كافيًا على كفاية مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ويمنع عدم كفاية القيام بإجراءات المتابعة من أن تكون أحد أوجه الضعف المهمة. ولذكر بديل آخر ، إذا قامت المنشأة بإنشاء فحوصات نهاية سنة خاصة لقابلية المدينين للتحصيل ، التي تشمل متابعة الحسابات المعلقة لمدة طويلة ، فإن هذا التصرف قد يساعد الإدارة - أيضًا - على التأكيد أن لديها رقابة كافية لضمان التقويم السليم لحسابات المدينين. ويمكن للإدارة النظر في الأنشطة الرقابية الموجودة في أي مكان في النظام عند التوصل إلى نتيجة عما إذا كان نظام المنشأة ، في مجموعه ، قد تم تصميمه بطريقة ملائمة وأنه يعمل على تحقيق كل هدف معين من أهداف التقارير المالية.

اعتبارات الأهمية النسبية كميًا :

متى ما تم تحديد أحد أوجه الضعف في الأنشطة الرقابية للتقارير المالية ، فإنه يجب أن تؤخذ في الحسبان ، الأهمية النسبية للبيانات غير الصحيحة والمحتملة في علاقتها بالقوائم المالية للمنشأة قبل التوصل إلى نتيجة عما إذا كان العيب الرقابي أحد أوجه الضعف المهمة. ويوفر الأدب المحاسبي لمهنة المحاسبة العامة بعض الإرشاد في القيام بهذه الأحكام. وفي حين أن هذا الإرشاد كان مكتوباً للمراجعين ، فإنه قد يكون ملائماً للإدارة أيضًا.

إلى المدى الذي ينطبق على الظروف الحالية ، فإن العلم بالأخطاء السابقة التي لم تمنع ، أو تكتشف بواسطة نظام الرقابة الداخلية ، قد تكون مفيدة في الحكم على مبالغ البيانات غير الصحيحة المستقبلية واحتمالاتها. ولكن الأمر هنا ، يقتضي نقطة تحذير. فمجرد حدوث بيان غير صحيح ، مهم في الماضي ، أو حدوثه لاحقاً لا يعني - بالضرورة - أن وجوده ضعف جوهري في الماضي وفي الحاضر. فمفاهيم القيود على نظم الرقابة الداخلية : تطبيق الحكم الشخصي ، والتكاليف ، مقارنة بالمنافع ، وتخطى الإدارة ، والتواطؤ والانهيئات التي لا يمكن تجنبها ، كلها ذات صلة بعملية مناقشة عما إذا كان يمكن اعتبار وجود بيانات غير صحيحة ، تمثل أحد أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

وعلى الرغم من أن مفهوم التكلفة - المنفعة يجب أخذه في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان أحد القصور ، هو أحد أوجه الضعف المهمة ، فإن هذا المفهوم في حد ذاته ، قد لا يكون هو العامل المرجح.

فإذا كان ، على سبيل المثال ، أحد الأنشطة الرقابية ضرورياً - بصفة مطلقة - لتقليل خطر بيان غير صحيح مهم إلى مستوى منخفض نسبياً (تعريف وجه الضعف) ، فحتى لو كانت تكلفة هذا النشاط الرقابي عالية ، فإن عدم وجوده يعدّ وجه ضعف مهم. وعلى الرغم من ذلك ، يجب الاعتراف بأن "مستوى منخفض نسبياً" يتطلب - بالضرورة - تطبيق حكم شخصي من جانب صاحب القرار الإداري ، والذي من الممكن أن يدخل التكلفة بوصفها أحد العوامل ذات العلاقة.

تكيف الحكم الشخصي :

تقترح العوامل التي تمت مناقشتها أعلاه ، أن تقرير ما إذا كان أحد قصور الرقابة الداخلية وجه ضعف جوهري يتطلب فهماً تفصيلياً للحقائق ذات العلاقة والظروف ، وقدرًا كبيراً من الحكم الشخصي. ونتيجة لذلك ، فإن إصدار حكم بوجود وجه ضعف جوهري ، لا يمكن اتخاذه على أساس نظري. فقد يمكن اعتبار موقف معين ، أحد أوجه الضعف بالنسبة لمنشأة ما ، وليس كذلك بالنسبة لمنشأة أخرى ، ويتوقف ذلك على نوع الصناعة ، أو المنتجات ، أو الخدمات التي يتم إنتاجها ، أو وجود أنشطة رقابية أخرى بجانب بعض الأسباب القليلة الأخرى. فنظراً للفروق في النظم الرقابية للمنشأة لتحقيق أهداف تقارير مالية والحقائق والظروف المرتبطة بموقف معين لإحدى المنشآت ، فإن إيراد أمثلة قد تكون أفضل طريق لتوضيح كيفية تعرف الإدارة على أحد أوجه الضعف المهمة عندما ترى أحدها. ونعرض فيما يلي أمثلة عدة لتوضيح طريقة التفكير التي يجب أن يمارسها القائم بالحكم.

• وجود قوانين رسمية للسلوك في الشركات المساهمة ، من الممكن أن تكون جزءاً مهماً من مكون البيئة الرقابية للرقابة الداخلية. كيف يمكن للقائم بتقويم نظام الرقابة الداخلية أن ينظر إلى عدم وجود قانون رسمي للسلوك ؟ في منشأة كبيرة ، فإن عدم وجود قانون ، سيكون شيئاً لافتاً للنظر بوضوح ، وقد يميل القائم بالتقويم إلى النظر إلى هذا على أنه أحد أوجه الضعف المهمة. وقد يميل القائم بالتقويم إلى أكثر من هذا الاتجاه ، إذا كان السلوك غير الأخلاقي سيعرض المنشأة إلى مخاطر أكثر من المتوسط ، بأن الالتزامات غير المسجلة ، أو الأصول التي لا يمكن استردادها ، قد تجعل القوائم المالية للمنظمة مضللة. فعلى سبيل المثال ، قد يكون هذا هو الحال ، إذا قام أحد المقاولين المتعاقدين مع الحكومة بتحميل تكاليف تنطوي على غش إلى أحد العقود. وعلى الرغم من ذلك ، تستطيع إحدى المنشآت تحقيق أهداف مماثلة لأهداف قانون سلوكي مكتوب بطريقة أقل رسمية. وتتم إحدى هذه الطرق بعقد اجتماعات دورية للإدارة العليا والموظفين ، تناقش فيها السلوك المقبول وغير المقبول. فإذا اعتقد القائم بالتقويم أن هذه الاجتماعات فاعلة ، فقد يقرر أن عدم وجود قانون رسمي للسلوك لم يؤد إلى خلق مخاطر غير مقبولة بوجود أخطاء مهمة ، أو غش. وربما تكون هذه النتيجة أكثر ملاءمة ، إذا كانت الثقة في القوائم المالية للمنشأة أقل عرضة للخطر من حدوث عمل يكون - عادة - محظوراً في قانون رسمي للسلوك.

• ربما يكون لعدم النزاهة من جانب الإدارة ، هذه الآثار الشاملة على القوائم المالية ، بحيث - من الممكن - أن تكون أحد أوجه الضعف المهمة. وعلى الرغم من ذلك ، فليست جميع الأعمال غير الأخلاقية متماثلة ، أو لها الأثر نفسه على عملية التقارير المالية. فعلى سبيل المثال ، فإن تحرير فواتير وعدم إرسالها للعملاء (تصمم لتضخيم الإيرادات المسجلة) ، يدل - عادة - على درجة أعلى من عدم النزاهة أكثر من استخدام سيارة الشركة لأغراض شخصية. فكلّ العاملين يدل على عدم

النزاهة الكاملة ، ولكن تكون للأول آثار مهمة أكثر مباشرة على الثقة في القوائم المالية للمنشأة. وبالمثل ، يكون سلوك غير أخلاقي بواسطة مدير من ذوي المستويات الدنيا ، يكون أقل شأنًا في التوصل إلى نتيجة حول قدرة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة في إنتاج قوائم مالية محل ثقة ، عما يكون عليه الحال إذا كان مثل هذا السلوك صادراً من الرئيس التنفيذي الأول ، أو بواسطة الإدارة عموماً.

- مثال آخر : افترض أن عقود إحدى الشركات ذات التقنية العالية مع عملائها تنص على فترة ضمان طويلة لمنتجاتها. مطلوب من الموظفين الذين يوفرهم الخدمة إلى العملاء ، أو الذين يكونون على علم بمشاكل العملاء مع المنتج ، أن يوصلوا معلوماتهم عن مدى عدم رضا العملاء إلى موظفي المحاسبة. ففي هذه الحالة ، فإن العملية مهمة لكي تصل وظيفة المحاسبة إلى تقدير معقول لمخصص ضمان المنتجات المباعة. وفي هذه الحالة ، لا توجد أنشطة رقابية أخرى لتحقيق أهداف التقارير المالية نفسها. وعدم حدوث هذا الاتصال - إما لعدم وجود قناة ، أو لأن القناة موجودة ولكنها لا تستخدم - من الممكن ، إذا كانت المبالغ المختصة كبيرة ، أن يؤدي إلى استنتاج بوجود أحد أوجه الضعف المهمة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن التغيرات في الحقائق المحيطة والظروف ، قد تؤدي إلى نتيجة مختلفة. فإذا كانت شروط العقود لمنتجات الشركة مختلفة اختلافاً مهماً عما تم ذكره ، على سبيل المثال ، إذا كانت مدة الضمان قصيرة جداً ، فإن التعرض المحتمل ، قد يكون أقل بكثير من أي حد معقول للأهمية النسبية. أو ، أن تقوم المراجعة الداخلية ، أو أية مجموعة أخرى مكلفة ، بإجراء مراسلات مع العملاء في نهاية السنة لتحديد مدى التعويضات المحتملة ، وبذلك يتم تحقيق أهداف التقارير المالية ذات العلاقة بوسائل أخرى. وفي أية من هاتين الحالتين - وحالات أخرى قد توجد - من المحتمل أن تصل الإدارة إلى نتيجة ، مؤداها عدم وجود أحد أوجه الضعف المهمة.

- هناك مثال رابع يتضمن تقديراً لمخاطر جديدة والاستجابة لها. فعدم وجود آلية في شركة خدمات مالية لتحديد مخاطر ذات صلة بالقوائم المالية ، ترتبط بأدوات مالية جديدة تدخل فيها الشركة بانتظام، من المرجح أن يكون أحد أوجه الضعف المهمة عن حالة عدم وجود مثل هذه الآلية لتحديد المخاطر في شركة صناعية تدخل - أحياناً - في عمليات تتضمن أدوات مالية تقليدية لها مخاطر معروفة بطريقة جيدة.

- مثال آخر : افترض أن كتبة مجموعة المحاسبة ، الذين يقومون بإعداد مذكرات التسوية ووظائف رقابية أخرى مهمة ، لا يتلقون أي تدريب ، أو يتلقون تدريباً كافياً بالكاد. فنظرياً ، يعدّ هذا أحد أوجه الضعف المهمة. وعلى الرغم من ذلك ، فقد يخضع الكتبة - في الحقيقة - لإشراف فعال. أو إن قيام الإدارة بفحص البيانات التي يتم التقرير عنها ، قد يوضح بيانات غير صحيحة مهمة ، وبذلك يستبعد - بفاعلية - موضوع التدريب من مجموعة أحد أوجه الضعف المهمة.

- أخيراً ، فإن عدم وجود إجراءات لمراجعة الثقة في دقة برامج حاسب مشتراة ، تستخدم لتوليد تقارير مبيعات وما يرتبط بها من عمولات ، قد يكون - أيضاً - نظرياً ، في حالة عدم وجود أنشطة رقابية أخرى ، أحد أوجه الضعف المهمة. ولا تكون الحالة كذلك ، إذا تم التوفيق بين المبيعات التي تم

التقرير عنها مع بيانات الشحن ، وإذا كانت العمولات التي تم التقرير عنها ، التي يفترض - في هذه الحالة - أن تكون بمعدل موحد ، يتم تحقيقها بواسطة حسبة عامة.

التوثيق :

عندما تصدر إحدى المنشآت تقريراً عاماً عن الرقابة الداخلية ، فيجب عليها أن تضع وتحتفظ بتوثيق لتأييد البيانات التي تم إعطاؤها. وعلى النحو الذي ذكر في مجلد "الإطار" الفصل السادس ، يتغير نوع التوثيق باختلاف المنشآت ومداه. ويعرض مجلد "أدوات التقويم" إحدى الطرق التي يمكن بها توثيق نظام للرقابة الداخلية ، وعملية التقويم. طرق التقويم الأخرى مقبولة ، طالما أنها تؤيد البيانات المعطاة.

ملحق

اعتبارات خطابات التعليق

ملحق

اعتبارات خطابات التعليق

يلخص هذا الملحق التعليقات الأكثر أهمية والمستمدة من العرض العام لمسودة لهذا العمل ومن مدخلات تم استلامها عن مسودة معدلة. وهي تعطي قائمة بالتعديلات الناتجة التي تم عكسها في هذه الوثيقة النهائية. كما تشمل - أيضاً - أسباب قبول بعض الآراء وعدم قبول بعضها الآخر.

كانت مسودة هذا العمل داخلة ، بوصفها جزءاً من تقرير من مجلد واحد عرض للتعليق العام. واتساقاً مع التعليقات التي تم تلقيها ، فإن العمل يعرض - الآن - في هذا المجلد المستقل. تم وصف أسباب هذا القرار في المحلق (د) من مجلد "الإطار" للتقرير. وتعرض هنا التعليقات المهمة الأخرى عن موضوع تقارير الإدارة إلى أطراف خارجية.

نطاق التقرير

ذكرت مسودة العرض العام ، أن تقرير الإدارة يجب أن يشمل - فقط - الرقابة على التقارير المالية. أيد بعض المستجيبين هذا الموقف. وقد اتفقوا مع بيانات المسودة بأن التقارير التي تعالج الرقابة على التقارير المالية ، تتوافق مع حاجات حملة الأوراق المالية ، وأن توسيع التقارير لتشمل أهدافاً أخرى ، سيؤدي إلى رفع التكاليف وإثارة أسئلة جديدة تحتاج إلى دراسة. وعلى الرغم من ذلك ، ذكر مستجيبون آخرون ، أن تقارير الإدارة يجب أن تغطي - أيضاً - الرقابة على العمليات والالتزام. وكانت حجتهم ، أن المستثمرين يريدون الحصول على المعلومات عما إذا كانت لدى المنظمة رقابات تساعد على ضمان عملها بكفاءة وفاعلية ، وأنها تلتزم بالمتطلبات القانونية والرقابية. وذكر بعض المستجيبين ، أن قصر مناقشة تقرير الإدارة على التقارير المالية ، غير متسق مع بقية الوثيقة التي تعالج الرقابة الداخلية من وجهة نظر واسعة.

وقد تقرر ، لعدد من الأسباب - بما في ذلك الأسباب المبينة في المسودة وعدم وجود معيار قياس للعمليات والالتزام المماثل لمفهوم وجه الضعف الجوهري الخاص بالتقارير المالية - أن تأخذ الوثيقة النهائية بالموقف الذي يقول : إن التقرير على رقابة التقارير المالية ، هو الأكثر ملاءمة للظروف الحالية الآن - وعلى الرغم من ذلك ، فقد أضيفت مناقشة عن الطبيعة المتطورة للتقرير عن الرقابة على الالتزام.

تأييد تقارير الإدارة :

أوضح بعض المستجيبين ، أن الوثيقة النهائية يجب أن تؤيد التقارير الإلزامية. وحجتهم في ذلك أن التقارير الإلزامية سترفع من إدراك الإدارة لمسؤوليتها عن الاحتفاظ برقابة داخلية فاعلة على التقارير المالية ، وأنها ستوفر معلومات ملائمة ومهمة للمستخدمين.

ولا تأخذ الوثيقة النهائية - كما تم في المسودة - بموقف مع تقارير الإدارة الإلزامية ، أو ضدها. ويرجع ذلك إلى أن الوثيقة تم إعدادها استجابة لتوصية لجنة تريداي لتوفير - ضمن أشياء أخرى -

أساس لتقارير الإدارة عن الرقابة الداخلية. وأية محاولة لحسم الجدل بشأن الحاجة إلى ، أو أفضلية التقارير الإلزامية ، خارجة عن نطاق هذه الدراسة.

علاقة المراجع الخارجي بتقارير الإدارة

على الرغم من أن الموضوع لم يعالج في المسودة المعروضة ، علق بعض المستجيبين على ما إذا كان يجب أن تخضع تقارير الإدارة لفحص المراجع الخارجي من عدمه. أبدى بعض المستجيبين رأيهم ضد فحص المراجع الخارجي لتقارير الإدارة ، وبنيت هذه الآراء على حسابات التكلفة والمنفعة النسبية. في حين رأى آخرون العكس ، ذاكرين القيمة المضافة التي يضيفها تدخل المراجع الخارجي في هذا الشأن.

وقد تقرر - بسبب مستوى الاهتمام - وجوب الاعتراف بالموضوع في الوثيقة النهائية. وقد تقرر أنه يجب أن تذكر الوثيقة الأخيرة ، كما في حالة جعل تقارير الإدارة إلزامية ، أن حسم الموضوع هو خارج نطاق هذه الدراسة.

التقرير عن الإطار الزمني :

أيدت المسودة المعروضة ، التقرير "في نقطة من الزمن". وافق بعض المستجيبين على هذا الموقف ، بينما قال آخرون : إن التقرير في نقطة من الزمن ، لا يتسق مع كون الرقابة الداخلية عملية كما لا يتسق مع مفهوم مراقبة الأداء المستمرة للرقابة الداخلية. وقد اقترحوا أن التقرير على "فترة معينة من الزمن" ، يجب عرضه على أنه الأكثر ملاءمة.

وقد تقرر أن تحتفظ الوثيقة النهائية بتفضيل التقرير في نقطة من الزمن ، لأنه يفي بحاجات حملة الأوراق المالية ، وهو أقل تكلفة ويوفر بيئة تساعد في تحديد أوجه النقص الرقابية وتصحيحها.

التقارير المرحلية :

ذكرت المسودة المعروضة ، أن تقارير الإدارة على الرقابة الداخلية ، يجب أن تعالج الرقابة على كل من عمليات التقرير المرحلية والسنوية. وقد أوضح بعض المستجيبين ، أنه ليس من الواضح كيف يكون التقرير في نقطة من الزمن ، يتعلق بالرقابة على التقارير المرحلية. وقال مستجيبون آخرون: إن تقارير الإدارة يجب أن تذكر - صراحة - أنها تغطي الرقابة على التقارير المرحلية.

تصف الوثيقة النهائية - بوضوح أكبر - العلاقة بين تغطية الرقابة على التقارير المرحلية والتقرير في نقطة من الزمن. وهي تتضمن أن تقرير الإدارة يجب أن يعالج الرقابة الداخلية الموجودة في نقطة زمنية ومثال ذلك ، (نهاية السنة) على إعداد المعلومات المرحلية (ربع سنوي) المالية المنشورة، وأن الرقابة الداخلية التي يتم التقرير عنها ، هي تلك المعمول بها في نهاية السنة ، والمتعلقة بإعداد هذه المعلومات ، وليست الرقابة التي كانت موجودة في نهاية كل ربع سنة.

التصميم ، مقارنة بالفاعلية :

ذكرت مسودة التقرير أن تقرير الإدارة يجب أن يشمل النتيجة التي توصلت إليها الإدارة عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية. وقد قال بعض المستجيبين : إن تقرير الإدارة يجب أن يغطي - فقط - تصميم النظام ، وليس الفاعلية ، ويهدف ذلك - أساساً - لتجنب المسؤولية في حالة أي انهيار مزعوم لاحق.

تحتفظ الوثيقة النهائية بالاتجاه الأساس بالتقرير عن الفاعلية. وهي تتضمن أن لجنة تريداوى قد دعت إلى التقرير عن الفاعلية ، وأن المنشآت التي تنوي التقيد بتريداوى يجب أن يقرروا كذلك ، وفقاً لهذا. وتعرض الوثيقة النهائية - أيضاً - أسباباً إضافية لكون التقرير عن الفاعلية هو الملأم.

التقرير عن جوانب القصور :

أبدى بعض المستجيبين نوعاً من التوجس ، لأن تقرير الإدارة لا يشمل سوى أوجه الضعف المهمة في نقطة الزمن الخاصة بتاريخ التقرير ، وقد لا يعرف قراء التقرير ، أن نظم الرقابة الداخلية - بطبيعتها الخاصة جداً - ينشأ عنها تحديد القصور وتصحيحها على أساس مستمر.

ولتجنب سوء الفهم هذا ، تدعو الوثيقة النهائية إلى وجود بيان في تقرير الإدارة عن وجود آليات لمراقبة الأداء بواسطة النظام نفسه باستمرار.

تقرير إدارة توضيحي :

وفرت مسودة التقرير ، تقرير إدارة توضيحي يبين كيفية تطبيق الإرشادات. وقد أوضح بعض المستجيبين ، أن عرض تقرير توضيحي واحد ، قد يدعو إلى أن ينظر في هذا المثال التوضيحي على أنه معياراً مطلوباً ، وينتج عن ذلك استخدام لغة متكررة. وقد اقترح بعض المستجيبين ، من أجل وجود مرونة في التقارير ، إلغاء المثال ، في حين اقترح آخرون توفير أمثلة أكثر ، تحتوي على موضوعات يتم تناولها - حالياً - في تقارير الإدارة. وقد قال بعض المستجيبين: إن تقارير الإدارة تكون مفيدة - بصفة خاصة - إلى إدارات المنشآت التي لديها خبرة بسيطة بالتقارير عن الرقابة الداخلية. وقد اقترح مستجيبون - أيضاً - أن يتم توفير مثال عن كيفية التقرير عن وجود أحد أوجه الضعف المهمة.

وقد تقرر أن تقرير الإدارة التوضيحي مفيد ويجب الاحتفاظ به ، إلا أنه يجب توفير أمثلة إضافية لتشجيع المرونة. وتحتوي الوثيقة النهائية على ثلاثة تقارير توضيحية ، بما في ذلك واحد يناقش موضوعات أخرى تعالج - حالياً - في تقارير الإدارة ، وواحد يصف وجود أحد أوجه الضعف المهمة. وتؤكد الوثيقة النهائية - أيضاً - أن تقوم الإدارة بتصميم التقرير بما يتناسب مع ظروف المنشأة وتجنب استخدام اللغة المكررة.

المعايير لتقرير الإدارة :

اختار تقرير الإدارة التوضيحي في مسودة التقرير ، هذه الدراسة في تحديد المعيار المستخدم لتقويم فاعلية الرقابة الداخلية. وقد قال بعض المستجيبين : إن تقرير الإدارة التوضيحي ، يجب ألا يشير إلى اسم هذه الدراسة لأن ذلك قد يفيد - ضمناً - أنها المعايير الوحيدة المتاحة. واقترحوا توضيح أنه يمكن استخدام معايير أخرى للقيام بعملية تقويم ، وللتقرير ، بناء عليها.

وقد تقرر أنه من المهم بالنسبة للقراء ، أن يتم نصحهم فيما يتعلق بأي معيار تستخدمه الإدارة في تحديد الفاعلية. ويستمر تقرير الإدارة التوضيحي في تسمية هذه الدراسة ، ولكن الوثيقة تذكر - بوضوح - أنه يمكن استخدام معايير أخرى.

الرقابة الداخلية - إطار متكامل

☒ إضافة إلى "التقارير إلى أطراف خارجية"

Committee of Sponsoring Organizations Of the Treadway Commission (COSO)

Chairman

Gaylen N. Larson

Members

Organization

Financial Executives Institute

American Institute of Certified Public Accountants

American Accounting Association

The Institute of Internal Auditors

Institute of Management Accountants

Representative

P. Norman Roy

Philip B. Chenok

Andrew D. Bailey

William G. Bishop, III

Robett W. Liptak

*Copyright © 1994 by the Committee of
Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

إضافة إلى " التقرير إلى أطراف خارجية "

الغرض .

تم إصدار "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" في سبتمبر ١٩٩٢م بواسطة لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO). وهذا التقرير الذي يشار إليه - في كثير من الأحيان - بتقرير COSO، يتكون من أربعة أجزاء. ويشمل مجلد " إطار " الذي يعرف الرقابة الداخلية ، ويصف مكوناتها ، ويوفر معايير تقيس عليها إدارات الشركات ، والمجالس ، أو آخرين أنظمتها الرقابية. ويوفر مجلد " التقرير إلى أطراف خارجية " إرشادًا إلى هذه المنشآت التي تصدر تقريرًا عامًا على الرقابة الداخلية على إعداد قوانينها المالية المنشورة ، أو تنوي عمل ذلك. ويشمل التقرير - أيضًا - "ملخصًا تنفيذيًا" ومجلد "أدوات تقويم".

ومنذ إصداره ، عدت أطراف كثيرة تقرير COSO محققًا لأهدافه المعلنة ، أي وضع تعريف مشترك يخدم حاجات أطراف مختلفة ، ويوفر معيارًا تستطيع منشآت الأعمال والمنشآت الأخرى تقدير أنظمتها الرقابية عليه وأن تحدد كيف تقوم بتحسينها. وعلى الرغم من ذلك ، تعتقد بعض الأطراف ، بما في ذلك مكتب المحاسبة العام للولايات المتحدة (GAO) ، أن تقارير الإدارة المقترحة في تقرير COSO لا تعالج بدرجة كافية الأنشطة الرقابية المتعلقة بحماية الأصول، ولذلك فهي لا تستجيب - بصفة مطلقة - إلى متطلبات قانون الممارسات الأجنبية المشبوهة لسنة ١٩٧٧م (FCPA) ^(١).

مقدمة :

يعرف تقرير COSO الرقابة الداخلية بأنها :

"... عملية تتم بواسطة مجلس إدارة منشأة ، وإدارتها وموظفيها الآخرين، تصمم اتوفير تأكيد معقول ، فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في المجموعات التالية :

- فاعلية العمليات وكفاءتها.
- مصداقية التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.

^(١) يتطلب قانون FCPA ، من المصدرين - ضمن أمور أخرى - "أن تصمم وتحفظ نظام كافٍ للرقابة الداخلية المحاسبية ، لتوفير تأكيدات معقولة بأن (١) يتم تنفيذ العمليات ، وفقاً لتصريح عام ، أو محدد من الإدارة (٢) العمليات يتم تسجيلها كما تقتضي الضرورة... للاحتفاظ بالمساءلة عن الأصول (٣) الاقتراب من الأصول يسمح به - فقط - وفقاً لتصريح عام، أو محدد من الإدارة و (٤) تقارن المسؤولية التحاسبية للأصول المسجلة مع الأصول الموجودة على فترات معقولة وتتخذ القرارات اللازمة بالنسبة إلى أية فروق ".

ويذكر تقرير *COSO* أن أهداف العمليات" ، تتعلق بفاعلية عمليات المنشأة وكفاءتها ، بما في ذلك أهداف الأداء والربحية وحماية الموارد من الخسارة. وعند مناقشة حماية الموارد ، يقوم تقرير *COSO* بذكر البيانات التالية :

"وعلى الرغم من أن هذه الأهداف [الأهداف التي تتعلق بحماية الموارد] ، هي - أساساً - أهداف تشغيلية ، فإن بعض نواحي حماية الموارد ، من الممكن أن تقع تحت مجموعات أخرى. فيقع تحت مجموعة الأعمال ، استخدام الأصول المسجلة والموارد الأخرى للمنشأة بكفاءة ومنع خسارتها عن طريق السرقة والضياع وعدم الكفاءة ، أو ما قد يعدّ - ببساطة - قرارات أعمال سيئة - مثل بيع المنتج بسعر منخفض جداً ، أو منح ائتمان - إلى مخاطر سيئة ، وعدم الاحتفاظ بموظفين مهمين ، أو منع الاعتداء على حقوق الاختراع ، أو تكبد التزامات غير منظورة. وفي حالة انطباق متطلبات قانونية أو رقابية ، فإن هذه الأمور تصبح موضوعات التزام. ومن جهة أخرى ، فإن هدف ضمان أن أية خسائر أصول من هذا النوع يتم عكسها بطريقة ملائمة في القوائم المالية للمنشأة ، يمثل هدفاً للتقارير المالية.

وفي بعض الأحيان ، تتوقف المجموعة التي قد يقع فيها أحد الأهداف على الظروف. فمتابعة للمناقشة حول حماية الأصول ، فإن الأنشطة الرقابية لمنع سرقة الأصول - مثل إقامة سور حول مخازن البضاعة وأمين مخزن يحقق وجود تصريح ملائم لطلبات صرف البضاعة وحركتها - يقع تحت مجموعة الأعمال. وعادة ، لا تكون هذه الأنشطة الرقابية ذات صلة بعملية الثقة في إعداد القوائم المالية ، لأن أية خسائر في المخزون ، سيتم اكتشافها نتيجة للفحص الفعلي الدوري وتسجيلها في القوائم المالية. وعلى الرغم من ذلك ، إذا اعتمدت الإدارة ، لأغراض التقارير المالية - فقط - على سجلات الجرد المستمر ، كما هو حادث في التقارير المالية ، فإن الأنشطة الرقابية الخاصة بالفحص الفعلي ، تقع في هذه الحالة ضمن مجموعة التقارير المالية. ويرجع ذلك ، لأن الأنشطة الرقابية الخاصة بالفحص الفعلي ، بالإضافة إلى الرقابة على سجلات الجرد المستمر لضمان تقارير مالية ، موثوق بها."

وهكذا عندما تصدر الإدارات تقارير عما إذا كانت نظم المنشآت للرقابة على التقارير المالية ، قد أوفت بالمعايير الواردة بتقرير *COSO* ، فإن التقارير لبعض المنشآت ، قد تغطي بعض الأنشطة الرقابية المصممة - أساساً - لحماية الأصول ، وقد لا تفعل تقارير أخرى ذلك.

الخلاصة

تعتقد COSO أن تعريف الرقابة الداخلية الوارد في تقريرها - بما في ذلك تبويب الرقابة إلى تشغيل والتزام وتقارير مالية بوصفها مجموعات - ما زال ملائماً. وتعترف COSO في الوقت نفسه بأن قانون الممارسات الأجنبية المشبوهة ، يتضمن بعض الأنشطة الرقابية التي تتعلق بحماية الأصول التي قد لا تُغطّي في تقرير إدارة على الرقابة على التقارير المالية ، كما تم تعريفها بواسطة COSO ، وأن هناك أحد التوقعات من جانب بعض قراء تقارير الإدارة ، أن التقارير ستغطي في جميع الأحوال هذه الأنشطة الرقابية الإضافية. ويقصد بذلك ، بأن هناك توقع معقول بأن تقرير الإدارة لن يغطي - فقط - الأنشطة الرقابية التي تساعد على ضمان أن العمليات الخاصة بأصول الشركة ، تم عكسها بطريقة ملائمة في القوائم المالية ، بل يغطي - إلى جانب ذلك - أنشطة رقابية تساعد على منع ، أو اكتشاف - في الوقت المناسب - الاقتناء غير المصرح به ، واستخدام ، أو التخلص من الأصول. وتعتقد COSO ، أنه من المهم أن يتم الوفاء بهذا التوقع.

تعريف :

ونتيجة لذلك ، فلأغراض تقارير الإدارة العامة ، يتم توفير التعريف الآتي^(١) :

"الرقابة الداخلية على اقتناء الأصول غير المصرح به ، الاستخدام ، أو التخلص غير المصرح به ، عملية تتم بواسطة مجلس إدارة منشأة ، وإداراتها وموظفيها الآخرين ، تصمم لتوفر تأكيد معقول فيما يتعلق بمنع ، أو الاكتشاف في الوقت المناسب لأي اقتناء غير مصرح به ، أو استخدام ، أو التخلص أصول المنشأة التي قد يكون لها تأثير مهم على القوائم المالية."

وفيما يلي تعريف له علاقة ارتباط (بالتعريف السابق) للفاعلية :

يمكن الحكم على هذه الرقابة الداخلية بأنها فاعلة ، إذا كان لدى مجلس الإدارة ، والإدارة ، تأكيد معقول بأن الاقتناء ، والاستخدام ، أو التخلص غير المصرح به لأصول المنشأة ، الذي قد يكون له أثر جوهري على القوائم المالية ، يتم منعه ، أو اكتشافه في الوقت المناسب.

المناقشة :

الرقابة الداخلية على حماية الأصول ضد الاقتناء ، والاستخدام ، أو البيع غير المصرح به ، تمثل مجموعة فرعية من القطاع الواسع للرقابة الداخلية الذي يوصف بالرقابة على حماية الأصول ، كما تم تعريفه في تقرير COSO ، تقع في واحد ، أو أكثر من المجموعات الرئيسة الثلاثة. ونتيجة لذلك ، تتضمن الأنشطة الرقابية كل واحد من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة كما تم تعريفها في مجلد "الإطار" للتقرير ، طالما أن لهذه المكونات صلة بمنع ، أو الاكتشاف في الوقت المناسب للاقتناء ، أو

^(١) يصمم تقرير COSO لاحتواء تعريفات ذات غرض خاص للرقابة الداخلية ، ضمن إطار التعريفات الرئيسة ، لمقابلة احتياجات مستخدمين مختلفين.

الاستخدام ، أو البيع للأصول ، غير المصرح به والتي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية. تشمل هذه الأنشطة الرقابية ، على سبيل المثال :

- تقدير مخاطر الاقتناء ، والاستخدام ، أو بيع الأصول غير المصرح به.
- إنشاء أنشطة رقابية تساعد على ضمان أن توجيهات الإدارة لمعالجة المخاطر يتم القيام بها. وقد تشمل هذه الأنشطة الرقابية رقابة على السماح بالاقتناء ، استخدام ، أو بيع الأصول ، وفقاً للتصريحات العامة فقط ، أو المحددة من جانب الإدارة ، بما في ذلك التقيد بالسياسات المرسومة والإجراءات لمثل هذا الاقتناء ، والاستخدام ، أو البيع. وهي قد تشمل - أيضاً - مقارنة الأصول الموجودة بالسجلات ذات العلاقة على فترات معقولة واتخاذ الإجراء المناسب بالنسبة إلى أية فروق.
- إتاحة معلومات تحتاجها الإدارة للقيام بمسؤولياتها المتعلقة بمنع ، أو الاكتشاف المبكر لهذه الأنشطة غير المصرح بها.
- آليات لمساعدة الإدارة على مراقبة التنفيذ الفاعل لهذه الأنشطة الرقابية.

تتعلق الأنشطة الرقابية بالاقتناء غير المرخص له ، والاستخدام ، أو البيع غير المصرح به بمنع ، أو الاكتشاف في التوقيت المناسب لأية عمليات غير مصرح بها. وأي اتصال بالأصول غير مصرح به والذي قد يؤدي إلى خسائر تعدّ مهمة بالنسبة للقوائم المالية. فعلى سبيل المثال ، عند القيام بنفقات غير مصرح بها أو استثمارات ، يتم تحمل التزامات غير مصرح بها وسرقة بضاعة ، أو تحويل أصول للاستخدام الخاص. وتصمم هذه الأنشطة الرقابية للمساعدة على ضمان أن استخدام الأصول والاتصال بها قد تمت ، وفقاً لتصريح من الإدارة. يشمل التصريح الموافقة على العمليات ، وفقاً للسياسات والإجراءات المرسومة بواسطة الإدارة ومجلس الإدارة للمحافظة على الأصول ، مثل: إنشاء ، والتقييد بمتطلبات لمنح الائتمان ومراقبته ، أو اتخاذ قرارات استثمار ، وما يرتبط بذلك من توثيق.

الأنشطة الرقابية على الاقتناء غير المرخص به ، والاستخدام ، أو البيع غير المصرح ، تصمم للحماية ضد الخسارة الناشئة من عدم الكفاءة ، أو من قرارات الإدارة التشغيلية ، مثل بيع أحد المنتجات ، مثال بيع منتج بشكل غير مربح ، تحميل المنشأة نفقات تتعلق بمعدات ، أو مواد غير ضرورية ، تحميل المنشأة نفقات بحثية غير منتجة ، أو حملات دعائية وإعلان غير فعالة ، أو قبول بعض المستوى لسرقة بضاعة بواسطة العملاء ، بوصفها جزءاً من تشغيل مشروع تجزئة. وإلى المدى الذي يمكن أن تحدث فيه هذه الخسائر ، فإن أنشطة التقارير المالية الرقابية الفاعلة ، يجب أن توفر تأكيداً معقولاً بأنه سيتم عكسها بطريقة ملائمة في القوائم المالية ، وبالتالي ، تحذير المستخدمين للنظر في الحاجة إلى اتخاذ إجراء.

تتطبق - أيضاً - على هذه الأنشطة الرقابية ، المفاهيم الأخرى التي نوقشت في تقرير COSO - بما في ذلك المبدأ القائل : إنه بسبب القيود الملازمة في جميع نظم الرقابة الداخلية ، لا يكون لدى الإدارة ومجلس الإدارة أكثر من تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف معينة.

التقارير :

توفر تعاريف الأنشطة الرقابية بشأن حماية الأصول من الاقتناء غير المصرح به ، والاستخدام ، أو البيع غير المصرح به ، وما يرتبط بها من مناقشات ، أساساً لتقارير الإدارة عليها. تشجع COSO الإدارات التي تصدر تقارير إلى أطراف خارجية على الأنشطة الرقابية على التقارير المالية ، أن تغطي - أيضاً - الأنشطة الرقابية على حماية الأصول ضد الاقتناء غير المصرح به ، والاستخدام ، أو البيع غير المصرح به. وتشجع - أيضاً - الإدارات ، بإدخال إشارات محددة عن هذه الأنشطة الرقابية في التقرير. يوفر تقرير الإدارة التوضيحي التالي ، الذي تم عمله بناء على نموذج التقرير الوارد سابقاً ، والمعنون بـ " التقرير إلى أطراف خارجية " الصيغة المقترحة.

"تحتفظ شركة (س ص ع) بنظام للرقابة الداخلية على التقارير المالية وعلى حماية الأصول ضد الاقتناء ، والاستخدام ، أو البيع غير المصرح به مصمم لتوفير تأكيد معقول إلى إدارة الشركة ومجلس الإدارة ، فيما يتعلق بإعداد قوائم مالية منشورة وموثوق بها وحماية هذه الأصول. يحتوي النظام على آليات تلقائية لمراقبة الأداء ، وتتخذ الإجراءات لتصحيح القصور كلما تم تحديدها. وفي حالة وجود نظام فاعل للرقابة الداخلية ، مهما أحسن تصميمه ، فإن له قيوداً ملازمة ، بما في ذلك احتمال الالتفاف حوله ، أو تخطي الأنشطة الرقابية. ولذلك فهو يوفر - فقط - تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية وحماية الأصول. بالإضافة إلى ذلك ، ونظراً لتغير الظروف ، فإن فاعلية الرقابة الداخلية قد تتغير بمرور الزمن.

قامت الشركة بتقويم نظامها للرقابة الداخلية كما في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨ م ، بالرجوع إلى معايير الرقابة الداخلية الفاعلة على التقارير المالية التي تم وصفها في " الرقابة الداخلية - إطار متكامل " الصادر عن لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي. وبناء على هذا التقويم ، تعتقد الشركة أن نظامها للرقابة الداخلية على التقارير المالية وعلى حماية الأصول ضد الاقتناء ، والاستخدام ، أو التخلص غير المصرح به ، كما في ٣١ ديسمبر ١٩٨٨ م ، يفي بهذه المعايير."

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

ص.ب ٢٢٦٤٦ الرياض ١١٤١٦

هاتف ٠١ ٤٠٢٨٥٥٥ فاكس ٠١ ٤٠٢٥٦١٦

Saudi Organization for Certified Public Accountants

P.O. Box 22646 Riyadh 11416 Saudi Arabia

Tel.: 01 4028555 Fax.: 01 4025616

E-Mail: info@socpa.org.sa www.socpa.org.sa